حسابداری صنعتی

شاخهٔ کاردانش

رشتهٔ مهارتی حسابداری مالی

استاندارد مهارت: وزارت کار و امور اجتماعی



دورهٔ آموزش متوسطه شاخهٔ کاردانش

بسم الله الرحمن الرحیم

حسابداری صنعتی

شاخه :کاردانش

زمینه : خدمات

گروه تحصیلی : مالی و اداری

زیرگروه : امور مالی

رشته‌های مهارتی : حسابداری مالی

کد رایانه‌ای رشته‌های مهارتی : ۶۱۷۲

نام استاندارد مهارتی مبنا : حسابدار صنعتی

کد استاندارد مبنا : ۱-۱۰/۱۲/۲/۳

شمارهٔ درس : ۰۵۲۴- ۰۵۲۵

۶۵۷/۴۲ عشقی، ابوالقاسم
ح۶۳۴ع/ حسابداری صنعتی ، شاخه کاردانش ، زمینه خدمات ــ گروه تحصیلی مالی و اداری/ مؤلف
۱۳۹۵ ابوالقاسم عشقی ــ تهران ، ۱۳۹۵
۲۴۷ ص
برنامه‌ریزی محتوا و نظارت بر تألیف : دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش وزارت آموزش و پرورش
۱. حسابداری صنعتی، ب. عشقی، ابوالقاسم. ج. سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی د. دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش. هـ. ادارهٔ کل نظارت بر نشر و توزیع مواد آموزشی.

۱۳۹۵

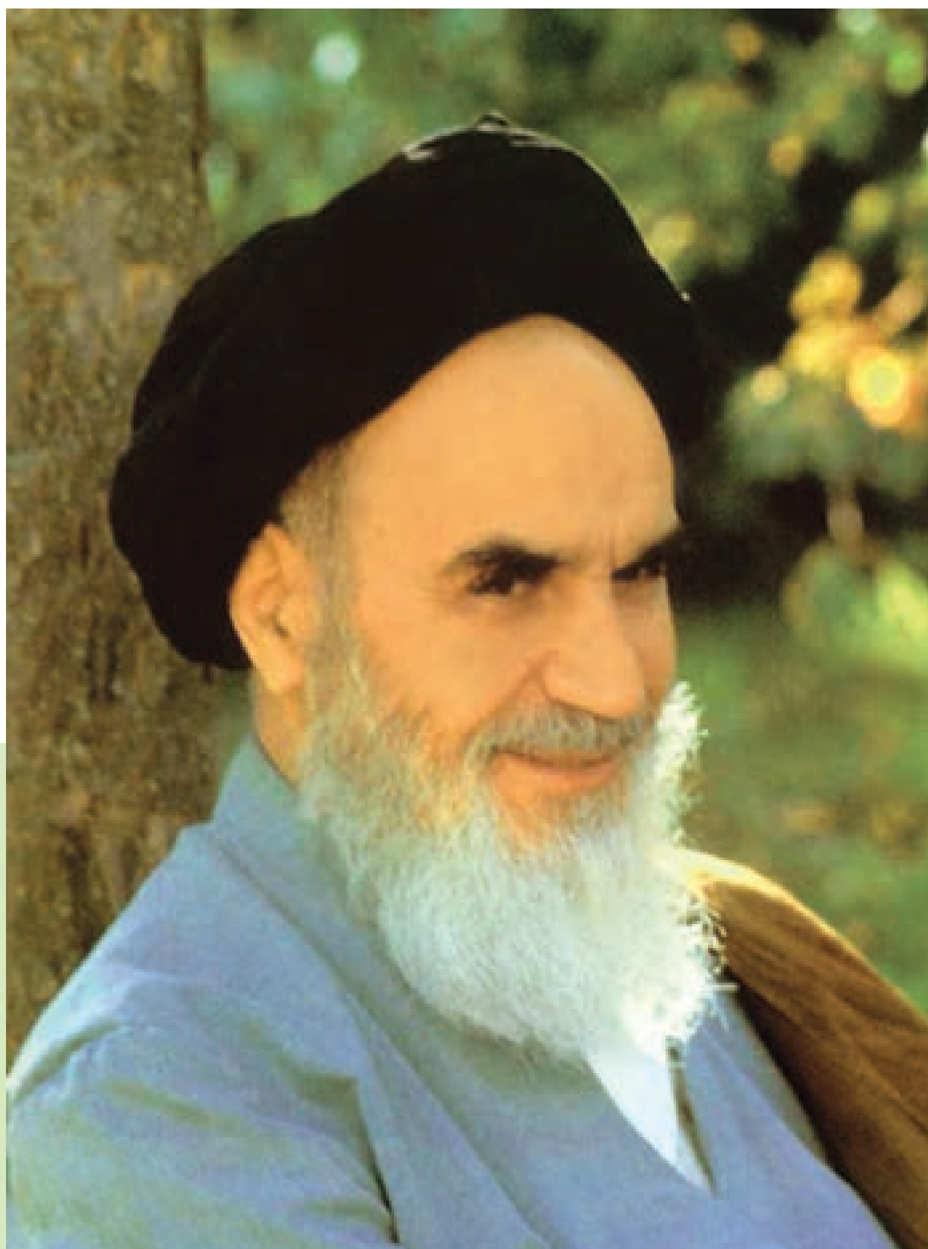
همکاران محترم و دانش‌آموزان عزیز :
پیشنهادات و نظرات خود را دربارهٔ محتوای این کتاب به نشانی تهران ـ صندوق پستی شمارهٔ ۴۸۷۴/۱۵ دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش، ارسال فرمایند.

پیام‌نگار(ایمیل)	**tvoccd@roshd.ir**
وب‌گاه (وب‌سایت)	**www.tvoccd.medu.ir**

وزارت آموزش و پرورش
سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی

برنامه‌ریزی محتوا و نظارت بر تألیف : **دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش**
نام کتاب : **حسابداری صنعتی ـ ۶۰۹/۴۷**
مؤلف : **ابوالقاسم عشقی**
اعضای کمیسیون تخصصی : **راضیه احسانی، ناهید مؤذن‌زاده و کبری نورشاهی**
ویراستار ادبی : **پروین ترابی**
آماده‌سازی و نظارت بر چاپ و توزیع : **ادارهٔ کلّ نظارت بر نشر و توزیع مواد آموزشی**
تهران : خیابان ایرانشهر شمالی ـ ساختمان شمارهٔ ۴ آموزش و پرورش (شهید موسوی)
تلفن : ۹ـ۸۸۸۳۱۱۶۱، دورنگار : ۸۸۳۰۹۲۶۶، کدپستی : ۱۵۸۴۷۴۷۳۵۹،
وب‌سایت : www.chap.sch.ir
مدیر امور فنی و چاپ : **لیدا نیک‌روش**
طراح جلد : **نسرین اصغری**
صفحه‌آرا : **سمیه قنبری**
حروفچین : **کبریٰ اجابتی**
مصحح : **مژگان وفایی‌نیا، وجیهه برادران‌سادات**
امور آماده‌سازی خبر : **سپیده ملک‌ایزدی**
امور فنی رایانه‌ای : **احمدرضا امینی، مریم دهقان‌زاده**
ناشر : شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران : تهران ـ کیلومتر ۱۷ جادّهٔ مخصوص کرج ـ خیابان ۶۱ (داروپخش)
تلفن : ۵ ـ۴۴۹۸۵۱۶۱، دورنگار : ۴۴۹۸۵۱۶۰، صندوق‌پستی : ۱۳۹ـ ۳۷۵۱۵
چاپخانه : **شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران « سهامی خاص »**
نوبت و سال چاپ : **چاپ چهارم ۱۳۹۵**

شابک ۵-۱۹۸۷-۰۵-۹۶۴-۹۷۸ ISBN 978-964-05-1987-5



شما عزیزان کوشش کنید که از این وابستگی بیرون آیید و احتیاجات کشور خودتان را برآورده سازید، از نیروی انسانی ایمانی خودتان غافل نباشید و از اتکای به اجانب بپرهیزید.

امام خمینی « قدس سره الشریف»

فصل ۷ ۱۹۷

باسمه تعالی

مقدمه

خداوند سبحان را سپاس می گزارم که فرصت دیگری را فراهم ساخت تا بتوانم با تالیف کتاب درسی«حسابداری صنعتی» تجربیات آموزشـــی چهل ســالهٔ خودرا به جامعه فرهنگی کشور عرضه نمایم ، تا هنرآموزان وهنرجویان رشته حسابداری ، شاخهٔ کاردانش بتوانند از مزایای آن بهره مند شوند.

دنیایـــی که مــا در آن زندگی می کنیم و دورانی که درآن به ســرمی بریم ، به طورعمیقــی به آموزش مهارت‌ها، یادگیری مفاهیم و خلاقیت‌ها وابســته اســت، از همین رو هنرآموزان عزیز رشتهٔ حسابداری بایستی بتوانند با استفاده از ایده های جدید و مهارت های کلیدی مورد نیاز، «حسابداری صنعتی» را درقالبی جدید به دانش‌آموزان منتقل نمایند. تا آنها بتوانند علاوه بردانش‌های نظری، مهارت های لازم را نیز فراگرفته و درمشاغل وابسته به کارگیرند.

امروزه مدیران کارخانجات صنعتی، نیازمند در اختیار داشتن گزارش‌های دقیق و صحیحی از عوامل هزینه هاهستند تــا درتصمیم گیــری ها برای افزایش یا کاهش تولید ودرســایر موارد مرتبط آنها را به کارگیرند که متأســفانه این امر درواحدهای صنعتی وتولیدی به طورسیستماتیک استفاده نمی‌شود ومسئولین واحدهاکمتر از دانش حسابداری صنعتی بهره می گیرند.

باتوجــه به تجربیات عملی ونظری، ضرورت مطالعهٔ دقیق فصول این کتاب را به هنرجویان عزیز توصیه می‌نمایم و توجه عمیق آنان را به فراگیری هرچه بیشتر مفاهیم آن یادآور می‌شوم ، تا هنرجویان عزیز با تلاش بیشتر و با فراگیری مهارت‌ها، زحمات ارزشــمند اساتید خود را پاس داشته و با حل تمرین ها، پرسش ها و آزمون های کتاب دانش خود را توسعه بخشند .

امیدوارم که کتاب حاضر، خدمتی هرچند ناچیز برای آینده ســازان این مرز و بوم باشــد و چراغ راهی باشدتا آنها بتوانند درمواقع لزوم از روشنائی‌های آن بهره گیرند.

مؤلــف

فصل ۱

آشنایی مقدماتی با مفاهیم حسابداری صنعتی

هدف‌های رفتاری:

درپایان این فصل از هنرجویان انتظار می رود:

۱ـ مفهوم حسابداری صنعتی (بهای تمام شده) را بیان نمایند.
۲ـ اهمیت وکاربرد حسابداری صنعتی را شرح دهند.
۳ـ اصطلاحات متداول در حسابداری صنعتی را شرح دهند.
۴ـ جایگاه حسابداری صنعتی در واحدهای تولیدی را توضیح دهند.
۵ـ کاربرد حسابداری صنعتی در مؤسسات غیر تولیدی را توضیح دهند.
۶ـ وظایف حسابداری صنعتی را شرح دهند.
۷ـ عوامل تشکیل دهنده بهای تمام شده را نام ببرند.
۸ـ حساب کنترل کالای درجریان ساخت وعواملی که به این حساب بدهکار یا بستانکار می‌شوند را شرح دهند.
۹ـ نمودار گردش هزینه‌ها را ترسیم نمایند.

۱ـ شناخت حسابداری صنعتی

۱ـ۱ـ آشنایی مقدماتی با مفاهیم حسابداری صنعتی

درجهان امروز با گسترش و تنوع فعالیت‌های تولیدی وخدماتی، همچنین پیچیدگی روز افزون در زمینه تجارت وصنعت، لزوم تفکیک رشته‌ها و شاخه‌های تخصصی حسابداری احساس می‌شود. اهم رشته‌های تخصصی حسابداری به این قراراست.

۱ـ حسابداری مالی ۲ـ حسابداری بهای تمام شده یا صنعتی ۳ـ حسابداری مدیریت ۴ـ حسابداری دولتی ۵ـ حسابرسی ۶ـ حسابداری مالیاتی .دراین قسمت به طور خلاصه درمورد بعضی از این رشته‌های تخصصی توضیح داده می‌شود.

* حسابداری مالی :

این رشته از حسابداری، روش ثبت رویدادهای مالی واحد تجاری و نحوه تهیه صورت‌های مالی و گزارش اطلاعات به گروه های ذینفع شامل (سرمایه گذاران فعلی و آتی، اعتبار دهندگان، مراجع قانونی، نهادهای دولتی و ...) مرتبط با واحدهای تجاری را دربر می گیرد.

* حسابداری مدیریت

مدیران واحدهای تجاری با استفاده از اطلاعات جمع آوری شده رشته حسابداری مدیریت، امکان برنامه‌ریزی، هدایت و کنترل عملیات واحد تجاری تحت نظارت خود را خواهند یافت. فعالیت‌های این رشته از حسابداری به‌صورت کلی در حوزه زیر مطرح می‌شود:

۱ـ حسابداری عمومی : شامل ثبت رویدادها، جمع‌آوری داده ها، تهیه گزارش جهت استفاده کنندگان سطوح مختلف مدیریت می باشد.

۲ـ حسابرسی داخلی : حسابرسی یکی از ارکان اساسی کنترل به شمار می‌آید. وظیفه حسابرسی داخلی، ارزیابی کارایی و کنترل هریک از بخش‌های مختلف واحد تجاری نسبت به انجام وظایف معمول، گزارش یافته ها و ارائه پیشنهادهای اصلاحی به مدیران ارشد می باشد.

۳ـ بودجه بندی : اطلاعات لازم پیرامون عملیات آتی واحد تجاری و زمان اجرای آن را مشخص می نماید و در این راستا لازم است، ابتدا برنامه ریزی عملیات با استفاده از اعداد و ارقام بیان شود. اجرای برنامه ها مستلزم صرف منابع مالی می باشد تا وجوه محدود واحد تجاری به بهترین نحو به مصرف برسد.

* حسابداری بهای تمام شده

عنوان کتاب حاضر حسابداری صنعتی یا حسابداری بهای تمام شده است. لذا از این پس به تشریح و توضیح عنوان مورد بحث می پردازیم.

۲ـ۱ـ تعریف حسابداری صنعتی

برای حســابداری صنعتی (حسابداری بهای تمام شده) تعاریف بسیاری ارائه گردیده است که دو تعریف زیر از آن جمله می‌باشد.

حسابداری صنعتی شاخه‌ای از سیستم اطلاعاتی حســابداری است که اطلاعات مربوط به هزینه‌های ساخت محصول برای استفاده در حسابداری مدیریت و حسابداری مالی را جمع آوری، پردازش و ارائه می‌نماید.

حسابداری صنعتی به شاخه ای از حسابداری اطلاق می شود که اطلاعات مربوط به عوامل هزینه را جمع آوری می کند، بهای تمام شــده محصولات و خدمات را محاســبه می‌نماید، و همچنین از طریق تحلیل و بررســی هزینه های تولید اطلاعات سودمندی برای تصمیم گیری مدیریت فراهم می آورد و روش‌های تقلیل بهای تمام شده تولید از طریق تجزیه و تحلیل گزارش‌ها و بررسی شیوه‌های تولید را عهده دار می باشد.

۳ـ۱ـ اهمیت حسابداری بهای تمام شده

حســابداری بهای تمام شده با بکارگیری سیســتم‌ها، روش‌ها و شیوه های متداول و مخصوص به خود،مدیریت را جهــت برنامه ریزی، کنتــرل و ارزیابی نتایج عملیات مجهز نموده و نقش بــازوی مدیریت دربرنامه ریزی و کنترل فعالیت‌ها را ایفا می نماید.

این شاخه از حسابداری، مدیریت را در برآورد و جمع آوری اطلاعات مربوط به عوامل هزینه شامل (هزینه مواد اولیه، هزینه حقوق و دســتمزد و ســایر هزینه‌های تولیدی) یاری می نماید. این عمل به مدیران امکان می‌دهد تا جهت افزایش تولید با توسعه تأسیسات و تغییر ماشین آلات ازطرق مختلف مانند خرید، تعویض، ساخت و یا اجاره تأسیسات و ماشــین آلات جدیــد تصمیم گیری نمایند. همچنین بــرآورد و جمع آوری اطلاعات می توانــد مدیران را درجهت کاهش تولید (درشرایط نامناسب) یاری نماید.

به طور مثال، اگر مدیران یک واحد تولیدی تصمیم داشــته باشــند تولید را افزایش دهند می توانند ماشین آلات مورد نیاز خود را به یکی از طرق زیر تهیه نمایند:

۱ـ خرید ماشین آلات جدید

۲ـ اجاره ماشین آلات موردنیاز

۳ـ تعویض ماشین آلات موجود با ماشین آلات جدید

حسابداری بهای تمام شده می‌تواند با برآورد هزینه‌های لازم برای استفاده هر یک از شیوه‌های فوق، بهای تمام شده محصول ساخته شده در هر شیوه را نیز برآورد نماید. در این صورت مدیریت با درنظر گرفتن امکانات و محدودیت‌های واحد تجاری و با توجه به برآوردهای انجام شــده در حســابداری صنعتی می‌تواند بهترین و باصرفه ترین راه ممکن را انتخاب و به مرحله اجرا در آورد. همچنین مدیران با اســتفاده از اطلاعات ارائه شــده بوسیله حسابداری صنعتی، دوایر و مراکزی را که کارایی کمتری دارند و یا وظایف خود را به درستی انجام نداده‌اند، شناسایی می نمایند.

۴ـ۱ـ کاربرد حسابداری بهای تمام‌شده

به طور خلاصه وظایف حسابدار صنعتی عبارت است از :

۱ـ ایجاد روش‌ها وشیوه‌های اعمال کنترل درجهت کاهش معقول هزینه‌ها.

۲ـ کمک به مدیران در جهت اجرای برنامه‌ها.

۳ـ ارزیابی موجودی کالا (موجودی مواد، موجودی کالای درجریان ساخت و موجودی کالای ساخته شده) به منظور هزینه‌یابی و قیمت گذاری آنها و نیز ارائه روش‌های کنترل مقداری موجودی‌ها.

۴ـ راهنمایی مدیریت درجهت تصمیم‌گیری‌های نهایی به منظور انتخاب بهترین راه حل از راه حل‌های موجود.

۵ـ پیش بینی و برآورد هزینه‌های تولید برای یک دوره معین (ازطریق تنظیم بودجه)

۶ـ جمع آوری، تفکیک، ثبت و تسهیم هزینه‌ها.

استفاده ازحسابداری صنعتی و نتایج حاصل از آن تنها به مؤسسات تولیدی محدود نمی‌شود، بلکه مؤسسات غیرتولیدی شامل اکثر مؤسسات خدماتی (بیمارستان‌ها، مؤسسات آموزشی، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های حمل ونقل بار ومسافر، عمده فروشان و ادارات دولتی) نیز می توانند ازحسابداری صنعتی و نتایج حاصل از آن، جهت محاسبه بهای تمام شده خدماتی که ارائه می دهند و نیز جهت افزایش کارایی فعالیت‌های خود، استفاده نمایند.

به عنوان مثال، در یک بیمارستان امکان محاسبه بهای تمام شده یک تخت بیمارستانی درمدت یک روز بدون درنظر گرفتن سایر خدمات ارائه شده به بیمار وجود دارد که آن‌را اصطلاحاً (تخت روز) می نامند. همچنین در یک واحد آموزشی مانند هنرستان‌ها ودانشکده ها با استفاده از روش‌ها و شیوه های موجود درحسابداری صنعتی می توان هزینه آموزشی یک دانش آموز یا یک دانشجو در یک ترم تحصیلی و یا حتی برای گذراندن یک واحد درسی و یا هزینه یک ساعت درسی در یک کلاس را محاسبه نموده همچنین شرکت‌های حمل ونقل بار و مسافر با استفاده از حسابداری صنعتی می توانند هزینه حمل ونقل یک تن بار و یا جابه جایی یک مسافر درطول یک کیلومتر را محاسبه نمایند. که اصطلاحاً به آن تن کیلومتر و یا مسافر کیلومتر گفته می‌شود.

با توجه به مثال‌های ارائه شده به کاربرد حسابداری صنعتی درمؤسسات غیرتولیدی پی می بریم ولی مهمترین کاربرد حسابداری صنعتی محاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده درواحدهای تولیدی است. به‌همین جهت مباحث ارائه شده دراین کتاب عمدتاً به این موضوع اختصاص دارد.

۵ـ۱ـ اصطلاحات متداول درحسابداری بهای تمام شده

علوم وفنون هر یک دارای اصطلاحات خاص خود می‌باشند که با بکارگیری این اصطلاحات، درک مطالب مربوط به آن علوم و فنون ساده ترخواهد شد. برهمین اساس حسابداری بهای تمام شده نیز دارای اصطلاحاتی است که هرکدام نشانگر مفهوم خاصی می باشند. دراین قسمت به توضیح بعضی از آنها می پردازیم تا فراگیری مطالب بعدی برای هنرجویان آسانتر شود.

۱ـ۵ـ۱ـ عوامل بهای تمام شده

هزینه‌های مستقیم هزینه‌هایی است که به آسانی آنها را به محصول معین ارتباط داد و هزینه‌های غیرمستقیم از هزینه‌هایی تشکیل شده ارتباط مستقیم با محصول تولید شده دارد.

عوامل بهای تمام شده که به آن عوامل، هزینه نیز گفته می‌شود، عبارت از هزینه‌هایی است که به صورت مستقیم و غیرمستقیم درساخت محصول به مصرف می رسند. این عوامل معمولاً سه قسمت شامل مواد اولیه مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار تولید تشکیل می‌شوند.

ـ مواد اولیه مستقیم

هر نوع مواد اولیه‌ای که یک جزء قابل شناسایی محصول را تشکیل می‌دهد مواد مستقیم نامیده می‌شود مانند چوب در ساخت میز

ـ دستمزد مستقیم

حقوق و دستمزد کارگرانی که به‌صورت مستقیم در تولید محصول نقش دارند مانند هزینه دستمزد کارگران برش چوب در تولید میز

ـ سایر هزینه‌های غیرمستقیم تولید

هزینه‌های غیرمستقیم تولید که معمولاً به آن، سربارساخت و یا سربار تولید نیز می گویند، همه هزینه‌های تولید است که غیر از مواد مستقیم و دستمزد غیرمستقیم را دربر می گیرد.

بعضی از این هزینه‌ها عبارتنداز: مواد غیرمستقیم (میخ در تولیدمیز) دستمزد غیرمستقیم هزینه دستمزد کارگران در تولید میز (هزینه اجاره کارخانه) هزینه استهلاک ساختمان، ماشین آلات و تأسیسات، هزینه بیمه شامل (بیمه کارخانه، بیمه های اجتماعی کارگران، بیمه بیکاری)، هزینه سوخت و روشنایی کارخانه، هزینه تعمیر ماشین آلات و تأسیسات کارخانه و هزینه نگهداری ماشین آلات و ساختمان و تأسیسات کارخانه.

۲ـ۵ـ۱ـ بهایابی و هزینه یابی

محاسبه بهای تمام شده کالای ساخته شده ومحاسبه بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت را اصطلاحاً بهایابی (هزینه‌یابی) گویند.

۳ـ۵ـ۱ـ تولید

عبارت از، تغییر شکل و یا تغییر ماهیت مواد، طی مراحل مختلف به کالای ساخته شده است به طوری که پس از این تغییر، مواد خام دیگر شکل و ماهیت قبلی را نداشته باشد . به عنوان مثال، درکارخانه های ذوب آهن سنگ‌آهن را به آهن ورق، تیر آهن و ... تبدیل می نمایند.

۴ـ۵ـ۱ـ کالای ساخته شده

به محصولاتی گفته می‌شود که فرآیند تولید را طی نموده و اصطلاحاً تکمیل شده و برای فروش آماده باشند.

۵ـ۵ـ۱ـ کالای درجریان ساخت

به محصولات یا موجودی‌هایی اطلاق می‌شود، که ساخت آن هنوز به پایان نرسیده وتکمیل نشده باشند.

به عنوان مثال : دریک پالایشگاه، نفت خام که به عنوان مواد اولیه می باشد دریک فرآیند تولید به محصولات و فرآورده هایی مانند بنزین هواپیما، بنزین سوپر، بنزین معمولی، نفت سفید، نفت گاز، نفت کوره، قیر و ... تبدیل می‌شود.

باتوجه به تخصصی شدن موضوع هزینه یابی و افزایش حجم فعالیت‌ها درمؤسسات تولیدی، همچنین لزوم تفکیک هزینه‌ها ومحاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده، به منظور دستیابی به اهداف مورد انتظار، ایجاد دایره

حسابداری صنعتی به موازات دایره حسابداری مالی ضروری به نظر می‌رسد.

دایره حسابداری مالی وضعیت مالی مؤسسه را با ارائه گزارش‌های مالی (صورت سود وزیان، ترازنامه وصورت گردش وجوه نقد) منعکس می‌نماید. این گزارش‌ها عموماً برون سازمانی بوده و نشان‌دهنده این است که فعالیت‌های مؤسسه درطول دوره مالی چه نتایج کلی دربرداشته است. ولی دایره حسابداری بهای تمام شده به جزییات فعالیت‌های دوایر تولیدی، مراکز هزینه و قسمت‌های مختلف می پردازد و نتایج به دست آمده را در قالب گزارش‌هایی مانند گزارش مصرف مواد، گزارش ساعت کار انجام شده، اوقات تلف شده، ضایعات تولید، همچنین قیمت تمام شده محصولات ساخته شده و درجریان ساخت و... در اختیار مدیران قرار می دهد که معمولاً گزارش‌های درون سازمانی محسوب می‌شوند.

۶ـ۱ـ حساب کالای درجریان ساخت

با توجه به مطالب یاد شده درمورد عوامل بهای تمام شده درمؤسسات تولیدی حسابی تحت سرفصل حساب کالای در جریان ساخت و یاحساب کنترل کالای درجریان ساخت که درواقع حساب تولید محصول است، استفاده می‌شود. و هزینه‌هایی را که بهای تمام شده محصول را تشکیل می‌دهند (شامل مواد اولیه مستقیم، دستمزد مستقیم و هزینه‌های غیرمستقیم تولید) به بدهکار حساب کنترل کالای درجریان ساخت منظور می‌شوند.به عبارت دیگر، حساب کنترل کالای درجریان ساخت به ازاء هریک از عوامل بهای تمام شده که درساخت محصول به مصرف رسیده اند، بدهکارمی‌گردد وپس از ساخت محصول درواحد تولیدی و انتقال آن به مراحل بعدی تولید و یا انتقال به انبار، بهای تمام شده محصول محاسبه و از حساب کنترل کالای درجریان ساخت خارج می‌شود. به عبارت دیگر حساب کنترل کالای درجریان ساخت معادل بهای تمام شده کالای ساخته شده، بستانکار می‌گردد.

کالای درجریان ساخت

بدهکار	مبلغ	بستانکار	مبلغ
مواد اولیه مستقیم	××	بهای تمام شده کالای ساخته شده	×××
دستمزد مستقیم	××		
سربار ساخت	××	کالای درجریان ساخت پایان دوره	××
	××××		××××

مثال: یک کارخانه به تولید سه نوع محصول به نام محصول الف، ب و ج اشتغال دارد هزینه‌های اولیه این محصولات شامل مواد اولیه مبلغ ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال، دستمزد مستقیم مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال و هزینه‌های غیرمستقیم تولید (سربار ساخت) مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.

۴۰٪ از مواد اولیه، ۳۰٪ از دستمزد مستقیم و ۳۰٪ از هزینه‌های غیرمستقیم برای تولید محصول الف به مصرف رسیده است.

۳۵٪ ازمواد اولیه، ۲۵٪ از دستمزد مستقیم و ۲۵٪ از هزینه‌های غیرمستقیم برای تولید محصول ب مصرف شده است.

بقیه مواد اولیه ، دستمزد و سایر هزینه‌های غیرمستقیم جهت تولید محصول ج مصرف شده است در پایان دوره مالی معادل ۸۰٪ از هزینه‌های تولید محصول الف و معادل ۷۰٪ از هزینه‌های تولید محصول ب ومعادل ۱۰۰٪ از

هزینه‌های تولید محصول ج به کالای ساخته شده تبدیل گردیده است.

حساب دفتر کل و حساب‌های دفتر معین به صورت زیر تنظیم می‌شود.

کنترل کالای درجریان ساخت

مواد اولیه مستقیم	۶,۰۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای ساخته شده	۸,۳۵۰,۰۰۰
دستمزد مستقیم	۲,۵۰۰,۰۰۰		
سربار ساخت	۱,۵۰۰,۰۰۰	کالای درجریان ساخت پایان دوره	۱,۶۵۰,۰۰۰
	۱۰,۰۰۰,۰۰۰		۱۰,۰۰۰,۰۰۰
مانده	۱,۶۵۰,۰۰۰		

دفترمعین

کالای درجریان ساخت محصول الف

مواد اولیه	۲,۴۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای ساخته شده	۲,۸۸۰,۰۰۰
دستمزد	۷۵۰,۰۰۰		
سربار	۴۵۰,۰۰۰	موجودی کالای درجریان ساخت	۷۲۰,۰۰۰
	۳,۶۰۰,۰۰۰		۳,۶۰۰,۰۰۰
مانده	۷۲۰,۰۰۰		

مواد اولیه ۲,۴۰۰,۰۰۰ = ۴۰٪ × ۶,۰۰۰,۰۰۰

دستمزد ۷۵۰,۰۰۰ = ۳۰٪ × ۲,۵۰۰,۰۰۰

کالای درجریان ساخت محصول ب

مواد اولیه	۲,۱۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای ساخته شده	۲,۱۷۰,۰۰۰
دستمزد	۶۲۵,۰۰۰		
سربار	۳۷۵,۰۰۰	موجودی کالای درجریان ساخت	۹۳۰,۰۰۰
	۳,۱۰۰,۰۰۰		۳,۱۰۰,۰۰۰
مانده	۹۳۰,۰۰۰		

کالای درجریان ساخت محصول ج

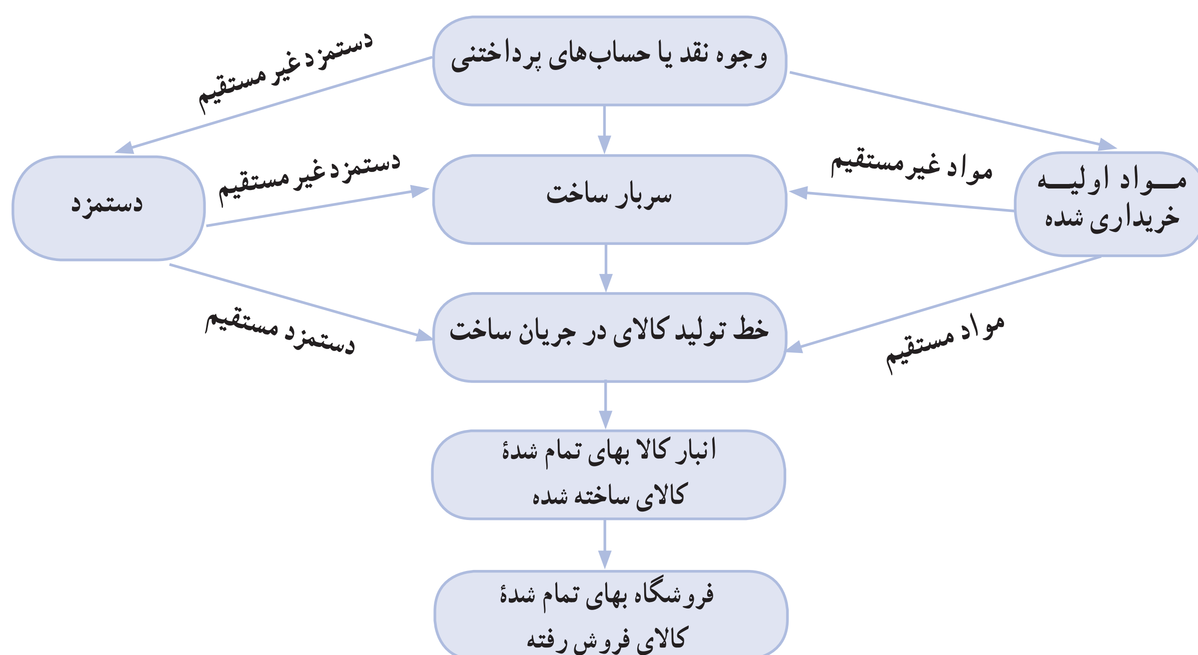
مواد اولیه	۱,۵۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای ساخته شده	۳,۳۰۰,۰۰۰
دستمزد	۱,۱۲۵,۰۰۰		
سربار	۶۷۵,۰۰۰		
	۳,۳۰۰,۰۰۰		۳,۳۰۰,۰۰۰

محاسبات	محصول الف	محصول ب	محصول ج	جمع
مواد اولیه مستقیم	۲,۴۰۰,۰۰۰	۲,۱۰۰,۰۰۰	۱,۵۰۰,۰۰۰	۶,۰۰۰,۰۰۰
دستمزد مستقیم	۷۵۰,۰۰۰	۶۲۵,۰۰۰	۱,۱۲۵,۰۰۰	۲,۵۰۰,۰۰۰
سربار	۴۵۰,۰۰۰	۳۷۵,۰۰۰	۶۷۵,۰۰۰	۱,۵۰۰,۰۰۰
				۱۰,۰۰۰,۰۰۰
جمع هزینه‌های تولید هر محصول	۳,۶۰۰,۰۰۰	۳,۱۰۰,۰۰۰	۳,۳۰۰,۰۰۰	
درصد	٪۸۰	٪۷۰	٪۱۰۰	
بهای تمام شده محصولات ساخته شده	۲,۸۸۰,۰۰۰	۲,۱۷۰,۰۰۰	۳,۳۰۰,۰۰۰	۸,۳۵۰,۰۰۰
موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره	۷۲۰,۰۰۰	۹۳۰,۰۰۰	۰	۱,۶۵۰,۰۰۰

باید توجه داشــت که مانده حساب کنترل کالای درجریان ســاخت، بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ســاخت پایان دوره را نشــان می‌دهد. به عبارت دیگر محصولاتی که طی دوره مالی فرآیند تولید را به طور کامل طی نکرده باشــند . به عنوان موجودی کالای در جریان ســاخت پایان دوره درحساب کنترل کالای درجریان ساخت باقی می‌مانند. این محصولات در دوره مالی بعد تکمیل شده به مراحل بعدی یا به انبارکالای ساخته شده منتقل می گردند.

چنانچه دریک کارخانه چند نوع محصول ســاخته شــود و یا اگر محصولات یک کارخانه درچند دایره تولید شــوند، دردفتر کل یک حساب تحت سرفصل حساب کنترل کالای درجریان ساخت درنظر گرفته می‌شود. و دردفتر معین برای هرمحصول یا برای هردایره حسابی جداگانه تحت سرفصل های حساب کالای درجریان ساخت محصول و یا حساب کالای درجریان ساخت دایره درنظر گرفته می‌شود.

گردش هزینه‌ها از زمان تبدیل وجه نقد به سایر عوامل تا تبدیل کالای فروش رفته به وجه نقد در نمودار زیر تشریح می گردد.



نمودار ۱ــ۱ــ گردش هزینه‌های تولید

چندنکته ضروری:

۱ـ بخشی از وجوه نقد یا حساب‌های پرداختنی که مربوط به دستمزد مستقیم است به حساب کنترل کالای در جریان ساخت انتقال می‌یابد و همچنین دستمزد غیرمستقیم به حساب سربار ساخت منتقل می‌شود.

۲ـ مواد اولیه به‌صورت نقد یا نسیه خریداری می‌شود که در این زمان مواد اولیه که جزء اقلام دارایی است به حساب موجودی مواد، بدهکار می‌گردد و تا زمان مصرف در تولید باقی می‌ماند.

۳ـ مواد موجود در انبار به تدریج به مصرف می‌رسد که بخش مستقیم آن به حساب کالای درجریان ساخت و بخش غیرمستقیم آن به حساب سربار ساخت بدهکار می‌شود.

۴ـ پس از این که کالا تکمیل شد، بهای تمام شده کالای ساخته شده از حساب کنترل کالای در جریان ساخت به حساب موجودی کالای ساخته شده منتقل می‌گردد.

لازم به توضیح است که حساب کنترل کالای درجریان ساخت و حساب موجودی کالای ساخته شده هر دو از اقلام دارایی‌هاست و دراین گروه طبقه‌بندی می‌شود.

۵ـ هنگام فروش کالای ساخته شده، بهای تمام شده کالای ساخته شده ازحساب موجودی کالای ساخته شده به حساب قیمت تمام شده کالای فروش رفته منتقل می‌گردد و در فاصلهٔ پایان دوره به خلاصه حساب سود وزیان انتقال می‌یابد. درنتیجه حساب موجودی کالای ساخته شده که یک قلم دارایی است، به حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته که یکی از اقلام هزینه است منتقل می‌شود.

الف) پرسش‌ها

۱ـ سه رشته تخصصی حسابداری را نام ببرید.
۲ـ حسابداری مالی به کدام بخش از حسابداری می پردازد؟
۳ـ استفاده کنندگان از حسابداری مالی چه گروه هایی هستند؟ سه گروه را نام ببرید.
۴ـ مدیــران واحدهای تجاری درکدام بخـش از فعالیت‌های واحد تحت نظارت خود از امکانات حســابداری مدیریت استفاده می نمایند؟
۵ـ به طورکلی «حسابداری مدیریت» درکدام حوزه ها فعالیت دارد؟ دومورد را نام ببرید.
۶ـ حسابداری صنعتی را تعریف کنید.
۷ـ اهمیت حسابداری بهای تمام شده را با ذکر یک مثال به‌طور خلاصه توضیح دهید.
۸ـ سه وظیفه از وظایف حسابداری صنعتی را نام ببرید.
۹ـ از حسابداری صنعتی در کدام بخش‌ها، (به جز بخش صنعت) استفاده می‌شود؟ سه مورد را نام ببرید.
۱۰ـ منظور از هزینه‌یابی چیست؟
۱۱ـ تولید را تعریف کنید.
۱۲ـ کالای درجریان ساخت به کدام محصول گفته می‌شود؟
۱۳ـ جایگاه حسابداری بهای تمام شده را شرح دهید.
۱۴ـ عوامل بهای تمام شده را نام ببرید.
۱۵ـ چهارنمونه از هزینه‌های غیر مستقیم تولید را نام ببرید.
۱۶ـ حساب کنترل کالای درجریان ساخت به ازای کدام یک از عوامل بهای تمام شده، بدهکار می‌شود؟
۱۷ـ حساب کنترل کالای درجریان ساخت به ازای کدام عوامل، بستانکار می‌شود؟
۱۸ـ مانده حساب کنترل کالای درجریان ساخت درپایان دوره، نشان‌دهنده چیست؟
۱۹ـ اگر یک کارخانه چند نوع محصول تولید کند، در دفترکل و دفترمعین چه حساب‌هایی باید افتتاح گردد؟
۲۰ـ مواد اولیه جزء کدام گروه از حساب‌ها است و پس از خرید به کدام حساب، بدهکار می‌شود؟
۲۱ـ بهای تمام شــده کالای ســاخته شــده که پس از تکمیل کالا محاســبه می‌شود، از حســاب کنترل کالای درجریان ساخت به کدام حساب منتقل می گردد؟
۲۲ـ بهای تمام شده کالای فروش رفته درپایان دوره به کدام حساب منتقل می‌گردد؟
۲۳ـ بهای تمام شده کالای فروش نرفته درپایان دوره به چه صورت گزارش می‌شود؟

ب) پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ اگر دریک کارخانه چند نوع محصول ساخته شود، با حساب کالای درجریان ساخت در دفتر کل و دفتر معین به چه صورت عمل می‌شود؟

الف) در دفتر معین برای تمام محصولات فقط یک حســاب و در دفتر کل برای هر یک از محصولات حســابی جداگانه افتتاح می گردد.

ب) در دفتر معین برای هرمحصول یک حساب و دردفتر کل برای تمام محصولات یک حساب افتتاح می گردد.

ج) در دفتر معین برای تمام محصولات یک حساب و در دفتر کل نیز برای تمام محصولات یک حساب افتتاح می‌شود.

د) در دفتر معین برای هریک از محصولات یک حساب و دردفتر کل نیز برای هرمحصول حسابی جداگانه افتتاح می گردد.

۲ـ مهم‌ترین وظیفه حسابداری صنعتی کدامیک از این موارد است؟

الف) محاسبه هزینه جابه جایی یک مسافر در یک مؤسسه مسافربری

ب) محاسبه هزینه خرید مواد اولیه همراه باتمام هزینه‌های مرتبط با خرید مواد

ج) محاسبه بهای تمام شده کالاهای ساخته شده دریک واحد تولیدی

د) محاسبه شهریه یک دانش آموز درطول یک دوره مالی در یک واحد آموزشی

۳ـ کدام‌یک از عبارت‌های زیر صحیح است؟

الف) مانده حساب کنترل کالای درجریان ساخت در پایان دوره، بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره را نشان می دهد.

ب) حساب کنترل کالای درجریان ساخت به ازای مواد اولیه مستقیم بدهکار می‌شود.

ج) حساب کنترل کالای درجریان ساخت به ازای سربارساخت بستانکارمی‌شود.

د) حساب موجودی کالای ساخته شده به ازای بهای تمام شده تولید بستانکارمی‌شود.

۴ـ پس از ساخت و تکمیل کالا، بهای تمام شده کالای ساخته شده به کدام حساب انتقال می‌یابد؟

الف) کنترل کالای درجریان ساخت

ب) بهای تمام شده کالای فروش رفته

ج) صندوق، بانک یا حسابهای پرداختنی

د) موجودی کالای ساخته شده

۵ـ دریک واحد تولیدی، مواد اولیه، دستمزد مستقیم و سربار ساخت به ترتیب مبلغ ۳,۲۶۰,۰۰۰ ریال، ۲,۸۲۰,۰۰۰ ریال و ۱,۴۱۰,۰۰۰ ریال است. موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مبلغ ۶۳۰,۰۰۰ ریال می باشد . بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره کدام است؟

الف) ۷,۴۹۰,۰۰۰ ریال　　　ب) ۲,۶۳۰,۰۰۰ ریال

ج) ۳,۲۳۰,۰۰۰ ریال　　　د) ۶,۸۶۰,۰۰۰ ریال

۶ـ حساب کنترل کالای درجریان ساخت و حساب موجودی کالای ساخته شده به ترتیب در کدام گروه طبقه بندی می‌شوند؟

الف) هزینه . دارایی　　　ب) دارایی . دارایی　　　ج) هزینه . هزینه　　　د)دارایی . هزینه

۷ـ در یک کارخانه دو نوع محصول الف وب تولید می‌شود. هزینه‌های انجام شده شامل مواد اولیه، دستمزد و سربار به ترتیب مبلغ ۳,۶۰۰,۰۰۰ ریال، ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال و ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال است. ۴۰٪ مواد اولیه،۳۵٪ دستمزد و ۳۵٪ سربار ساخت برای تولید محصول الف به مصرف رسیده است. درپایان دوره موجودی کالای درجریان

ساخت محصول ب مبلغ ۷۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. بهای تمام شده کالای ساخته شده محصول ب کدام است؟

الف) ۲,۷۰۰,۰۰۰ ریال　　ب) ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال

ج) ۳,۸۰۰,۰۰۰ ریال　　د) ۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال

۸ـ باتوجه به اطلاعات ارائه شده درتست شماره (۷) ، مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار به ترتیب در حساب دفتر معین کالای الف، به چه مبالغی بدهکار می‌شوند؟

الف) ۳,۶۰۰,۰۰۰ ریال، ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال و ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال

ب) ۱,۴۴۰,۰۰۰ ریال، ۸۴۰,۰۰۰ ریال و ۴۲۰,۰۰۰ ریال

ج) ۲,۱۶۰,۰۰۰ ریال، ۱,۵۶۰,۰۰۰ ریال و ۷۸۰,۰۰۰ ریال

د) ۲,۹۰۰,۰۰۰ ریال، ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال و ۵۰۰,۰۰۰ ریال

۹ـ تسهیم هزینه‌ها به مراکز مختلف، جزء وظایف کدام‌یک از رشته‌های حسابداری است؟

الف) حسابداری مالی　　ب) حسابداری دولتی

ج) حسابداری بهای تمام شده　　د) حسابداری مالیاتی

فصل ۲

طبقه‌بندی عوامل هزینه (عوامل بهای تمام شده)

هدف‌های رفتاری:

درپایان این فصل از هنرجویان انتظار می رود:

۱ـ ضرورت طبقه‌بندی هزینه‌ها را توضیح دهند.

۲ـ طبقه‌بندی طبیعی هزینه‌ها را شرح داده ونمودار آن‌را ترسیم نمایند.

۳ـ طبقه‌بندی هزینه‌ها و ارتباط آنها با محصول را شرح دهند.

۴ـ هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های غیرمستقیم، همچنین بهای اولیه و هزینه تبدیل را توضیح دهند.

۵ـ تفاوت بین هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های غیرمستقیم را بیان نمایند.

۶ـ نمودار هزینه‌ها در ارتباط با تغییر تعداد یا مقدار تولید را توضیح دهند.

۷ـ طبقه‌بندی هزینه‌ها در ارتباط با تغییر تعداد یا مقدار تولید را توضیح دهند.

۸ـ هزینه‌های ثابت، متغیر و نیمه متغیر را توضیح داده و تفاوت آنها را شرح دهند.

۹ـ گزارش‌های متداول درون سازمانی و برون سازمانی را شرح داده و آنها را تهیه نمایند.

۱۰ـ موارد استفاده از گزارشات درون سازمانی و برون سازمانی و همچنین استفاده کنندگان از این گزارشات را نام ببرند.

۱۱ـ تفاوت گزارش‌های درون سازمانی و برون سازمانی را شرح دهند.

۱۲ـ اهداف مهم تهیه گزارش‌های درون سازمانی و برون سازمانی را تهیه نمایند.

٢ــ طبقه بندی عوامل هزینه (عوامل بهای تمام شده)

١ــ٢ــ لزوم طبقه‌بندی هزینه‌ها

درطول دوره مالی هزینه‌های مختلفی درمؤسســات تولیدی به مصرف می‌رسند، که باید به صورت‌های مختلف طبقه‌بندی شوند. چنانچه هزینه‌ها طبقه بندی نشوند، به علت تنوع اقلام هزینه‌های مصرفی، واحد تولیدی را در بررسی علل ایجاد هزینه، تصمیم گیری درمورد ضرورت انجام هزینه و نیز طریقه‌های صرفه‌جویی درمصرف آنها، با مشــکل مواجه خواهد نمود.

در واحدهــای تولیــدی هزینه‌ها به طریقه‌های مختلف طبقه بندی می‌شــوند. دراین صورت می‌توان هر هزینه را براساس اهداف از پیش تعیین شده درطبقه مربوط به آن هزینه مورد مطالعه و تجزیه و تحلیل قرارداد. به عبارت دیگر طبقه بندی هزینه‌ها با درنظر گرفتن اطلاعات جمع آوری شــده مربوط به هر طبقه از هزینه، به مدیران امکان می‌دهد تا ماهیت هزینه را شناسایی نموده ونسبت به میزان مصرف آن هزینه تصمیم‌گیری نمایند.

حال لزوم طبقه‌بندی هزینه‌ها و برخی از انواع طبقه بندی هزینه‌ها توضیح داده می‌شود.

٢ــ٢ــ طبقه‌بندی طبیعی هزینه

یکی از متداول ترین راه طبقه‌بندی هزینه‌ها این است که آنها را به صورت طبیعی طبقه‌بندی نماییم با به کارگیری این روش هزینه‌ها به دو دسته تقسیم می‌شوند، که شامل هزینه‌های ساخت و هزینه‌های تجاری می‌باشند.

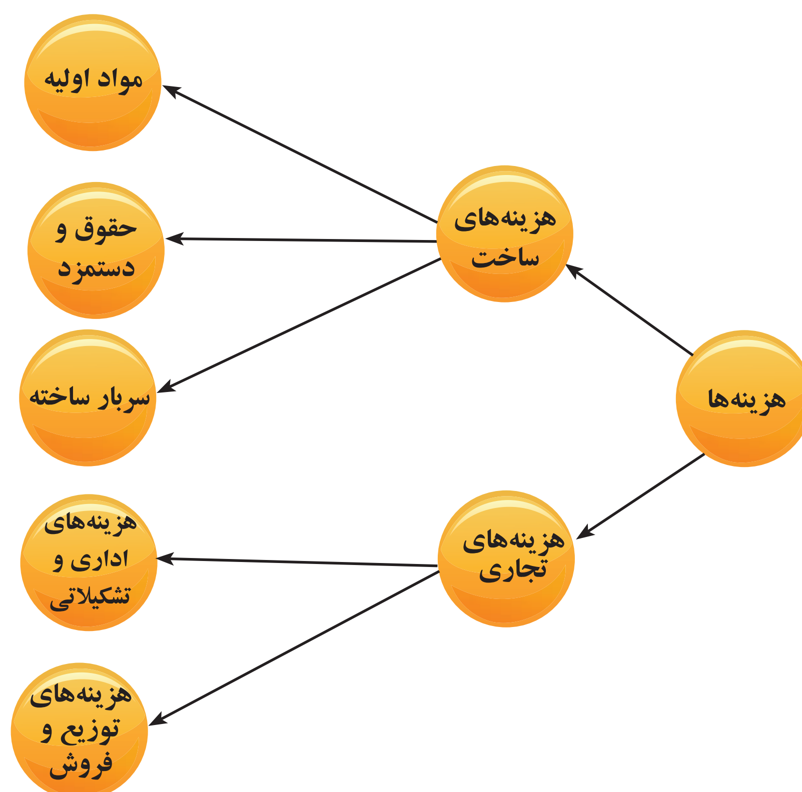
دسته اول هزینه‌های ساخت

شامل هزینه‌هایی است که درکارخانه جهت تولید محصول مصرف می‌شوند از قبیل مواد اولیه مصرفی، دستمزد کارگران و هزینه‌های غیر مستقیم (سربار ساخت) .

دسته دوم هزینه‌های تجاری

این هزینه‌ها درقسمت‌های دیگر به جز درقسمت تولید (کارخانه) به مصرف می رسند، که به طور کلی عبارتنداز: هزینه‌های اداری وعمومی (اداری و تشــکیلاتی) و هزینه‌های توزیع و فروش، به مجموع هزینه‌های تجاری، هزینه‌های عملیاتی نیز می گویند.

این نوع طبقه‌بندی به اشخاصی که بودجه را تنظیم می‌نمایند، امکان می‌دهد تا بادرنظرگرفتن برنامه‌های از پیش طراحی شده بودجه موردنیاز هر قسمت را به طور جداگانه تنظیم نماید.



نمودار ۱ــ۲ــ طبقه‌بندی هزینه‌ها

۳ـ۲ـ طبقه‌بندی هزینه‌ها براساس ارتباط آنها باتولید محصول :

قبل از توضیح طبقه بندی فوق، لازم اســت بعضی از اصطلاحات متداول درحســابداری بهای تمام شده تشریح گردد.

الف) بهای اولیه : به کلیه هزینه‌های مســتقیمی که درتولید محصول به مصرف می رســند اصطلاحاً بهای اولیه گفته می‌شود. بهای اولیه شامل مجموع مواد اولیه مستقیم، دستمزدمستقیم وسایر هزینه‌های مستقیم است و از رابطه زیر بدست می‌آید.

کار یا دستمزد مستقیم + مواد اولیه مستقیم = بهای اولیه

ب) هزینه‌های تبدیل: به کلیه هزینه‌هایی که درجهت تغییر شکل مواد اولیه وتبدیل آن به کالای ساخته شده به مصرف می‌رسند، اصطلاحاً هزینه‌های تبدیل گفته می‌شود.

این هزینه‌ها عبارتنداز : دستمزد کارگران بخش تولید (دستمزد مستقیم) و هزینه‌های غیرمستقیم تولید (هزینه‌های سربارساخت) که در کارخانه مصرف می‌شوند.

(هزینه‌های غیرمستقیم تولید) سربارساخت + دستمزد مستقیم = هزینه‌های تبدیل

در این طبقه‌بندی کلیه هزینه‌هایی که درتولید محصول مصرف می‌شــوند. در دو گروه شامل هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های غیرمستقیم طبقه‌بندی می‌شوند.

هزینه‌های مســـتقیم : به هزینه‌هایی گفته می‌شود که با تولید محصول ارتباط مستقیم داشته و بتوان آنها را به آسانی به محصولی معین، مرحله ای از تولید و یا با سفارشی خاص ارتباط داد. این هزینه‌ها شامل، مواد اولیه مستقیم، کار یا دستمزد مستقیم است.

هزینه‌های غیرمســـتقیم تولید : به هزینه‌هایی گفته می‌شـود، که در کارخانه به مصرف می رسـند ولی به صورت مستقیم در تولید محصول مصرف نمی‌شوند. همچنین بعضی از هزینه‌های مستقیم تولید که به علت ناچیز بودن مبلغ آنها را در گروه هزینه‌های غیرمستقیم طبقه‌بندی می‌نمایند.

دراین بخش به طور خلاصه با هریک از این عوامل هزینه آشنا می‌شوید.

۱ـ۳ـ۲ـ هزینه‌های مستقیم عبارتند از : مواد مستقیم، کار یا دستمزد مستقیم.

الف) مواد مســـتقیم : به طور کلی، اگر موادی مستقیماً در تولید محصول به مصرف برسد آن‌را مواد مستقیم گویند. زیرا این مواد را می توان به آسانی به آن محصول یا به آن سفارش ارتباط داد.

مواد مســتقیم درواقع چارچوب اصلی محصول سـاخته شـده را تشـکیل می دهد به عنوان مثـال، درکارخانه پارچه‌بافی مواد مســتقیم مصرف شده در تولید محصول نخ می باشد و درصنعت ساخت و ساز، مواد مستقیمی که در ساختمان‌سازی مصرف می‌شود عبارت از آهن، سیمان، آجر، گچ و... می‌باشد.

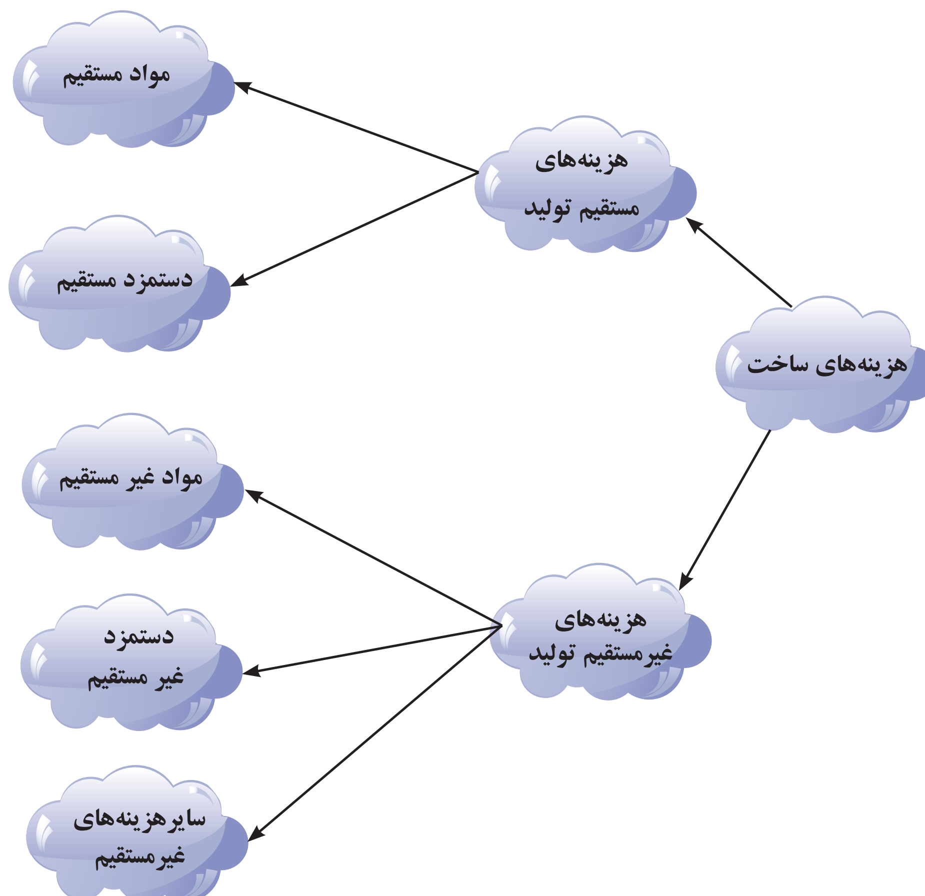
ب) کار یا دستمزد مســـتقیم : در هرواحد تولیدی لزوماً از تعدادی کارگر به عنوان نیروی انسانی استفاده می‌شـود. این کارگران با توجه به درجه مهارت و کارایی در گروه‌های مختلف طبقه‌بندی می‌شوند، به کارگرانی که درخط تولید به‌طور مســتقیم به ساخت محصول اشتغال دارند کارگران مستقیم تولید گفته می‌شود و حقوق و دستمزد آنان دســتمزد مســتقیم تولید می‌باشد. درواقع دستمزد مســتقیم دومین عامل مهم بهای تمام شده محصول می‌باشد. به عنوان مثال، در صنعت ساختمان‌ســازی کارگران مســتقیم خـط تولید عبارتنداز : بنا و کارگران ســاده‌ای که مصالح ســاختمانی را جهت ساخت آماده می‌نمایند. البته در این صنعت افراد دیگری هم مشغول به کار می‌باشند ولی آنها به عنوان کارگر مستقیم خط تولید محسوب نمی‌شوند.

ج) سایرهزینه‌های مستقیم : در بعضی ازصنایع ممکن است به جز مواد و دستمزد که مستقیماً درتولید محصول مصرف می‌شوند، عوامل دیگری هم به صورت مستقیم نقش داشته باشند که البته قابل ملاحظه هم نباشند. به این عوامل سایر هزینه‌های مستقیم گفته می‌شود. به‌عنوان مثال، اگر برای حفاری یک چاه نفت یا یک تونل از ماشین حفاری استفاده شود، کلیه هزینه‌های مربوط به آن ماشین در زمانی که مشغول حفاری در همان صنعت است، جزء هزینه‌های مستقیم آن محصول (چاه نفت یا تونل) محسوب می‌شود. به این قبیل هزینه‌ها، سایر هزینه‌های مستقیم گفته می‌شود.

۲ـ۳ـ۲ـ هزینه‌های غیرمستقیم تولید (سربار ساخت) : سربار ساخت به هزینه‌هایی گفته می‌شود، که به صورت مستقیم با تولید محصول ارتباط ندارند و نمی‌توان آنها را به‌آسانی به یک محصول معین، یک مرحله از تولید و یا یک سفارش خاص ارتباط داد. درواقع واحدهای تولیدی برای ساخت محصول، ناگزیر از انجام این قبیل هزینه‌ها می‌باشند در غیراین صورت تولید محصول متوقف خواهد شد. البته باید توجه داشت که این هزینه‌ها نیز درکارخانه به مصرف می‌رسند ولی به علت ناچیزبودن مبلغ آنها، رابطه مستقیمی بین این هزینه‌ها و تولید محصول ایجاد نمی‌شود.

اصطلاحات دیگری که برای سربار ساخت به کار می‌رود عبارتنداز: هزینه‌های غیرمستقیم کارخانه، هزینه‌های غیر مستقیم تولید، سربار کارخانه و ... بعضی از اقلام سربار ساخت عبارتنداز: مواد غیرمستقیم، کار یا دستمزد غیرمستقیم، هزینه بیمه‌های اجتماعی کارگران هزینه استهلاک دارایی های ثابت کارخانه یا هزینه اجاره این قبیل دارایی ها وبسیاری از هزینه‌های دیگری را که می‌توان از آنها نام برد.

نمودار طبقه بندی هزینه‌ها براساس ارتباط آنها با محصول به صورت زیر ارائه شده است.



نمودار ۲-۲- طبقه‌بندی هزینه‌ها براساس ارتباط با محصول

۴ـ۲ـ طبقه بندی هزینه‌ها باتوجه به تغییر حجم تولید

در این روش طبقه‌بندی هزینه‌ها، هدف اصلی، بررسی تأثیر افزایش یا کاهش حجم تولید برمبلغ هر هزینه می‌باشد و درنتیجه این تغییر، بهای تمام شده محصولات تولید شده تغییر خواهد کرد. مدیران مؤسسات تولیدی درابتدای هر دوره مالی و یا در زمان‌های مناسب با درنظرگرفتن شرایط اقتصادی و عوامل دیگری مانند نحوه تهیه مواد اولیه، وضعیت نقدینگی و همچنین با توجه به ظرفیت تولیدی کارخانه اقدام به برنامه‌ریزی می‌نمایند. ولی چون شرایط اقتصادی در بازار همیشه ثابت نیست، میزان تولید و حجم فعالیت کارخانه در ادوار مختلف نیز ثابت نمی ماند و براساس شرایط و اوضاع و احوال بازار تغییر می کند.

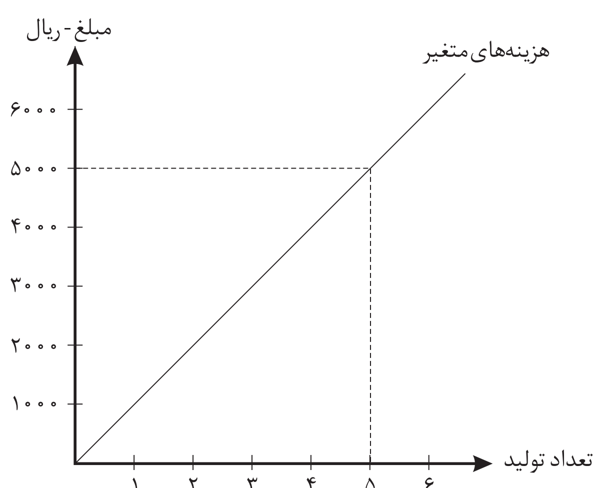
افزایش یا کاهش میزان تولید موجب افزایش یا کاهش مبلغ بعضی از هزینه‌ها خواهد شد ولی بر مبلغ بسیاری از هزینه‌ها هم اثری نخواهد داشت.

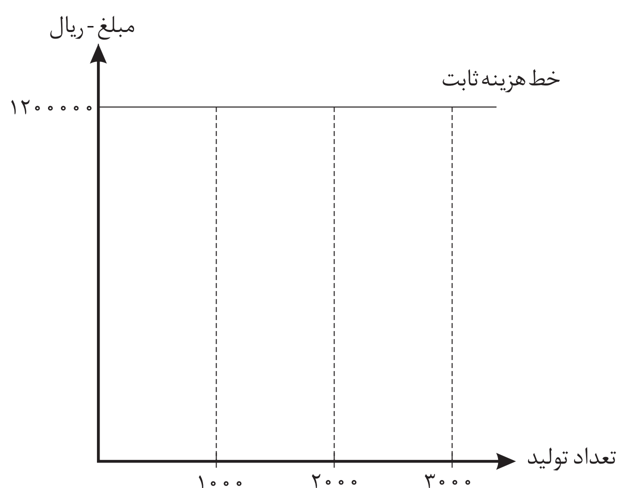
یکی از مزایای طبقه بندی هزینه‌ها براساس تغییر حجم تولید این است که مدیران با بررسی و تجزیه وتحلیل تأثیر مقدار افزایش یا کاهش میزان تولید بربهای تمام شـده محصول، امکان اخذ تصمیمات لازم، مناسـب و به موقع برای انتخاب بهترین سطح تولید را خواهند یافت.

دراین روش هزینه‌ها به سـه دسته تقسیم وطبقه‌بندی می‌شوند که عبارتنداز : هزینه‌های ثابت، هزینه‌های متغیر و هزینه‌های نیمه متغیر . این نوع طبقه بندی به این علت است که مبلغ بعضی از هزینه‌ها به زمان بستگی دارد (مانند هزینه استهلاک و هزینه اجاره) ولی مبلغ برخی از هزینه‌ها تنها با تغییر حجم ومیزان تولید تغییر می کند و به زمان ارتباط ندارد (مانند هزینه مواد مصرفی و هزینه دستمزد مستقیم)، اینک به توضیح هریک از هزینه‌ها درطبقه‌بندی فوق می‌پردازیم.

۱ـ۴ـ۲ـ هزینه‌های ثابت: هزینه‌های ثابت به هزینه‌هایی گفته می‌شود که باتغییر حجم تولید در دامنه مربوط فعالیت مبلغ آنها تغییر نمی کند و ثابت می ماند. دامنه مربوط فعالیت عبارت است از: فاصله میان سطح معینی از میزان حداقل وحداکثر تولید که در آن سطح نیاز به هزینه‌های اضافی و کاهش هزینه‌های ثابت وجود نداشته باشد.

به عبارت دیگر می توان گفت که بسـیاری از هزینه‌های ثابت با تولید محصول، رابطه مسـتقیم ندارند، مانند هزینه اجاره، سـاختمان وکارخانـه، زیرا این هزینه با تغییر میزان تولید تا حداکثر ظرفیت فعلی طراحی شـده تغییر نمی کند و یا عوارض نوسازی ساختمان کارخانه، همچنین حقوق مدیران وسرپرستان تولید نیز جزء هزینه‌های ثابت طبقه بندی می شوند.





در این قسمت نمودار هزینه‌های ثابت و متغیر ارائه می گردد.

۲ـ۴ـ۲ـ هزینه‌های متغیر: هزینه‌های متغیر به هزینه‌هایی گفته می‌شود که با تغییر حجم تولید و همسو با تغییر حجم تولید تغییر می کنند، یعنی با افزایش میزان تولید افزایش یافته و باکاهش میزان تولید کاهش می‌یابند. مبلغ بعضی از این قبیل هزینه‌ها صرف نظر از اینکه با سفارشات، محصولات و یا مراحل مختلف تولید رابطه مستقیم یا غیرمستقیم داشته باشند تقریباً به تناسب تغییر حجم تولید تغییر می کنند. براین اساس به تمام هزینه‌هایی که دارای این ویژگی باشند، هزینه های متغیر گفته می‌شود مانند مواد اولیه و دستمزد مستقیم که مستقیماً در تولید محصول به مصـرف می‌رسند و یا بسیاری از هزینه‌های غیرمستقیم (سربار ساخت) شامل مواد غیرمستقیم، هزینه حمل ونقل کارخانه، هزینه برق، گاز و سوخت کارخانه، هزینه دستمزد اوقات تلف شده کارگران (به علت نرسیدن به موقع مواد به تولید،

قطع جریان برق، خرابی ماشین آلات و ...) و هزینه‌های رفاهی کارگران شامل (هزینه سالن غذاخوری، سالن‌های ورزشی، وسایل بهداشتی و ...). با توجه به مثال‌های ارائه شده مشخص است که تمام این هزینه‌ها با تغییر میزان تولید تغییر می کنند .

مثال: برای ساختن یک واحد محصول مقدار ۵ کیلو ماده الف و ۳ کیلو ماده ب به ترتیب با نرخ‌های ۱۵۰ ریال و ۲۵۰ ریال مصرف می‌شود. زمان ساخت یک واحد محصول ۴ ساعت ونرخ ساعتی دستمزد ۳۰۰ ریال می باشد و باتوجه به این اطلاعات مواد مصرفی برای ساخت یک واحد محصول و نیز دستمزد مستقیم آن به صورت زیرمحاسبه می‌شود. این دومبلغ برای ساخت یک واحد محصول ثابت است.

ماده الف ۷۵۰ = ۱۵۰ × ۵

ماده ب ۷۵۰ = ۲۵۰ × ۳

ریال بهای مواد مستقیم یک واحد ۱۵۰۰

ریال دستمزد مستقیم ساخت یک واحد ۱۲۰۰= ۳۰۰×۴

با فرض اینکه درچهارماهه اول سال جاری به ترتیب ۲۰۰ واحد، ۳۵۰ واحد، ۱۵۰ واحد و ۱۸۰ واحد از این محصول تولید شده باشد، بهای مواد مستقیم مصرفی ومبلغ دستمزد مستقیم مربوط به هرماه به صورت زیر محاسبه می‌شود.

ماه	مواد مستقیم			دستمزد مستقیم		
	مبلغ	نرخ	تعداد	مبلغ	نرخ	تعداد
فروردین	۳۰۰,۰۰۰ ریال	=۱۵۰۰ ریال	×۲۰۰ واحد	۲۴۰,۰۰۰ریال	=۱۲۰۰ ریال	×۲۰۰ واحد
اردیبهشت	۵۲۵,۰۰۰ ریال	=۱۵۰۰ ریال	×۳۵۰ واحد	۴۲۰,۰۰۰ ریال	=۱۲۰۰ ریال	×۳۵۰ واحد
خرداد	۲۲۵,۰۰۰ ریال	=۱۵۰۰ ریال	×۱۵۰ واحد	۱۸۰,۰۰۰ ریال	=۱۲۰۰ ریال	×۱۵۰ واحد
تیر	۲۷۰,۰۰۰ ریال	=۱۵۰۰ ریال	×۱۸۰واحد	۲۱۶,۰۰۰ ریال	=۱۲۰۰ ریال	×۱۸۰ واحد

درمثال فوق مشاهده می‌شود، مواد اولیه و دستمزد مستقیم برای ساخت یک واحد محصول ثابت است . به عبارت دیگر یک واحد محصول به مبلغ ۱۵۰۰ ریال مواد اولیه و مبلغ ۱۲۰۰ ریال دستمزد مستقیم نیاز دارد که درطول چهار ماه مورد بحث ثابت می باشد. ولی مبلغ کل مواد و دستمزد مستقیم درخرداد ماه کمتر از سه ماه دیگر است . علت کاهش آن کاهش میزان تولید خرداد ماه نسبت به سه ماه دیگر سال است. از سوی دیگر مبلغ کل مواد و دستمزد مستقیم مصرف شده در اردیبهشت ماه بیش از سه ماه دیگر سال است که علت این افزایش را می‌توان به دلیل افزایش تعداد تولید ماه مورد نظر با سه ماه دیگر دانست باتوجه به مثال ارائه شده می توان چنین نتیجه گرفت که مواد اولیه و دستمزد مستقیم در گروه هزینه‌های متغیر طبقه‌بندی می‌شوند . زیرا این دوعامل که درواقع عوامل اصلی تولید نیز محسوب می‌شوند با تغییر حجم تولید ودرهمان جهت تغییر می‌نمایند. به این معنا که با افزایش میزان تولید افزایش یافته وباکاهش میزان تولید کاهش می‌یابند.

۳ـ۴ـ۲ـ هزینه‌های نیمه متغیر: هزینه‌های نیمه متغیر به هزینه‌هایی گفته می‌شود که بخشی از آن ثابت و بخشی متغیر باشد و یا هزینه‌هایی که تا سطح معینی از تولید ثابت بوده وخارج از آن سطح متغیر شوند و برعکس.

باید دانست که تمام هزینه‌های نیمه متغیر لزوماً با تغییر حجم فعالیت هماهنگ نیستند. به این معنا که مبلغ بعضی

از هزینه‌هـــای نیمه متغیر درفاصلـــهٔ معینی از تولید تقریباً ثابت می‌ماند. ولی خارج از آن حد، درجهت تولید و همســو باتغییر میزان تولید تغییر می‌نماید.

بطور مثال : اگر درصنعت تولید و پرورش گل به فرض، برای گلخانه ای با ۳۰۰ مترمســاحت نیاز به یک نفر به عنوان سرپرست باشد، با افزایش میزان تولید و درنتیجه افزایش مساحت گلخانه به ۶۰۰ مترمربع، نیاز به دونفرسرپرست خواهد بود.

براین اســاس حقوق ودستمزد سرپرست سالن ازیک مترمربع تا ۳۰۰ مترمربع ثابت است، ولی با افزایش تولید و افزایش مســاحت گلخانه حقوق ودستمزد سرپرستان متغیر خواهد شد. باتوجه به توضیحات فوق می توان گفت هزینه حقوق سرپرستان یک هزینه نیمه متغیر است.

۵ـ۲ـ تهیه وتنظیم گزارش درمؤسسات تولیدی

یکی از اهداف مهم حســابداری تهیه گزارشــات مختلف درپایان دوره مالی به منظور ارزیابی عملکرد مدیران درجهت دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده می باشد.

درتمام مؤسســـات تجاری اعم از خدماتی، بازرگانی وتولیدی معمولاً درپایان دوره مالی و یا درپایان هرماه و یا بنا به خواست مدیران در هر زمان، گزارش‌های متعددی تهیه می گردد.

در مؤسسات خدماتی گزارش سود و زیان وترازنامه تهیه می‌شود.

در مؤسسات بازرگانی، گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته، گزارش سود و زیان و ترازنامه تهیه می‌شود.

در مؤسســـات تولیدی ابتدا گزارش مصرف مواد و پس از آن گزارش بهای تمام شـــده کالای ســـاخته شده که درواقع همان گزارش تولید است تهیه می‌شود و نتیجه آن به گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته انتقال می‌یابد. سپس گزارش‌های سود وزیان و ترازنامه تهیه می‌شود.

گزارش‌ها باید براساس اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شوند تا استفاده از آنها برای افراد مختلف امکان‌پذیر باشد.

گزارش‌ها را می‌توان به دو دسته تقسیم نمود که شامل، گزارش‌های درون سازمانی وگزارش‌های برون سازمانی، که تمامی آنها با درنظرگرفتن اهداف گوناگون و با توجه به خواســـت استفاده کنندگان از آنها تهیه می‌شوند. بعضی از اهداف مهم تهیه گزارش‌ها عبارتنداز:

الف) تجزیه وتحلیل عملکرد دوره‌ای که گزارش برای آن دوره تهیه شـــده است، این تجزیه وتحلیل به منظور دستیابی به نقاط قوت و نقاط ضعف آن دوره صورت می گیرد.

ب) تنظیم برنامه‌های آینده با به کارگیری تجربیات ســال‌های قبل وتجربیات به دست آمده در دوره مالی مورد گزارش (دوره مالی جاری) درجهت بهبود کمی وکیفی تولید ونیز به منظور رســیدن به اهداف از پیش تعیین شده که معمولاً کسب سود بیشترمی‌باشد.

همانطور که قبلاً به آن اشاره شد، گزارش‌ها در دو گروه درون سازمانی و برون سازمانی طبقه بندی می‌شوند. زیرا گزارش‌های تهیه شـــده مورد اســتفاده افراد داخل یـــا خارج واحد تولیدی که با اهـــداف گوناگون گزارش‌ها را بررســی وتجزیه وتحلیل می نمایند قرار می گیرند. هرکدام از گزارش‌های درون ســازمانی و برون سازمانی اطلاعات مشخصی را به مطالعه کنندگان ارائه می‌نمایند.

۱ـ۵ـ۲ـ گزارش‌های درون سازمانی: این گزارش‌ها جهت استفاده مدیران سطوح مختلف در داخل واحد تولیدی ویا بنا به درخواست آنها به وسیله حسابداری بهای تمام شده معمولاً در پایان هرماه و نهایتاً در پایان دوره مالی تهیه می گردد.

بعضی از گزارش‌های درون سـازمانی عبارتنداز: گزارش مصرف مواد، گـزارش موجودی مواد اولیه در انبار، گزارش سـاعت کارمستقیم انجام شده، گزارش اوقات تلف شـده، گزارش مربوط به انبارگردانی، گزارش ضایعات مواد اولیه وضایعات محصولات درجریان ساخت، گزارش بهای تمام شده کالای ساخته شده، گزارش مربوط به خرید مواد اولیه و... دراین قسمت بعضی از گزارش‌های درون سازمانی توضیح داده می‌شود.

۱ـ۱ـ۵ـ۲ـ گزارش مصرف مواد: مواد اولیه معمولاً بخش عمده‌ای از بهای تمام شده محصول را تشکیل می‌دهد. بهای تمام شده هرمحصول شامل: سه عامل (مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربارساخت) می‌باشد، که مؤثرترین و مهمترین عامل آن، مواد مستقیم است که درساخت محصول به مصرف می‌رسد. برهمین اساس گزارش مقدار و مبلغ مواد مصرفی و همچنین گزارش مربوط به مقدار و مبلغ موجودی مواد پایان دوره همواره مورد توجه مدیران سطوح مختلف یک واحد تولیدی قراردارد.

گـزارش مصرف مواد را می‌تـوان درپایان هرماه ویا در پایان دوره مالی تهیه نمود، ولی این گزارش در هرزمان بنا به خواسـت مدیران قابل تنظیم می‌باشد. این گزارش نشان دهنده مقدار و مبلغ مواد مصرف شده درطول دوره مالی و یا درمدتی معین می‌باشد.

گزارش مصرف مواد، درواقع از دوبخش تشکیل می‌شود. بخش اول شامل گزارش مقدار مصرف است و بخش دوم شامل مبلغ ریالی موادی است که در ساخت محصول به مصرف رسیده است.

گزارش مقدار مواد مصرف شـده توسـط دوایر تولیدی مصرف‌کننده مواد اولیه با مراجعه به اسـناد ومدارک مربـوط به صدور مواد به تولید و یا مدارک مربوط به دریافت مواد اولیه از سـوی دوایـر تولیدی دریافت کننده تهیه می‌شـود. ولی در دایره حسـابداری بهای تمام‌شـده گزارش‌های ماهانه مصرف مواد، با استفاده از حواله های انبار که نشان دهنده مواد صادره به تولید است تهیه می گردد.

در دایره حسـابداری مالی معمولاً گزارش‌های سالانه تهیه می‌شود. دراین دایره گزارش مصرف مواد با استفاده از اسناد ومدارک مربوط به خرید، صدور، هزینه‌های مربوط به خرید، مواد برگشتی به فروشنده، مواد برگشتی به انبار و با توجه به موجودی اول و پایان دوره تهیه می گردد.

بـرای ارزیابـی و قیمت گذاری موجودی مـواد پایان دوره باید ابتـدا موجودی مواد انبار بـه صورت فیزیکی (موجودی برداری عینی یا انبار گردانی) شمارش شود. البته موجودی انبارباید باکارتهای‌انبار مطابقت داده شود، سپس با اسـتفاده از کارت حسـاب انبار ونیز با به کارگیری یکی از روشـهای متداول ارزیابی بهای تمام شده موجودی مواد پایان دوره محاسبه گردد . مقدار یا تعداد مواد مصرف شده طی دوره مالی از رابطه زیر محاسبه می‌شود:

مقـدار موجودی مـواد در پایان دوره − مقدار خرید مواد طی دوره + مقـدار موجودی مواد در اول دوره = مقدارمواد مصرف شده

مبلغ مواد مصرفی طی دوره به صورت زیر محاسبه می‌گردد:

مبلغ موجودی مواد پایان دوره − بهای تمام شــده مواد خریداری شده + مبلغ موجودی مواد در اول دوره = بهای تمام شده مواد مصرفی

(تخفیفات نقدی خرید + برگشــت از خرید وتخفیفات) − هزینه حمل مواد خریداری شده + خرید مواد طی دوره = بهای تمام شده موادخریداری شده

باید توجه داشــت که مقدار مواد صادره از انبار که به منظور مصرف درتولید می‌باشــد، نیاز به ارزیابی ندارد. به عبــارت دیگر مواد موجود درانبــار ویامواد صادره به تولید به لحاظ فیزیکی هرگز ارزیابی نمی‌شــود، بلکه مواد فقط ازنظرریالی ارزیابی می‌شود. این عمل به علت تغییر نرخ مواد در طول دوره مالی صورت می‌گیرد.

بــا تهیه گزارش مصرف مواد به صورت ماهانه، مدیران می‌توانند مصرف هرماه را با ماه‌های قبل مقایســه نموده دلایل افزایش یا کاهش مصرف مواد را نســبت به ماه‌های قبل مورد بررســی قراردهند تا نســبت به تهیه به موقع مواد موردنیاز تصمیم‌گیری نمایند. گزارش مصرف مواد در صفحه بعد ارائه شده است.

شرکت تولیدی آلفا

گزارش مصرف مواد برای سال ۱۳XX

موجودی مواد اول دوره			×××
خرید مواد طی دوره		××	
کسر می‌شود:			
برگشت ازخرید وتخفیفات	××		
تخفیفات نقدی خرید	××		
		(×××)	
خرید خالص		××××	
اضافه می‌شود: هزینه حمل مواد خریداری شده		××	
			××××
مواد آماده مصرف			×××××
کسرمی‌شود: موجودی پایان دوره			(×××)
بهای تمام شده مواد مصرفی طی دوره			××××

با ارائه یک مثال گزارش مصرف مواد به صورت زیر تهیه می‌گردد.

مثال: شرکت تولیدی پایدار برای ساخت محصولات خود از چند نوع مواد اولیه استفاده می‌نماید و اطلاعات مربوط به یکی از این مواد یعنی ماده الف در طول یک دوره مالی به این صورت اعلام شده است.

۱ـ موجودی مواد اول دوره مبلغ ۵,۶۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.
۲ـ طی دوره جمعاً مبلغ ۱۲,۷۰۰,۰۰۰ ریال از این مواد خریداری شده است.
۳ـ هزینه حمل مواد خریداری شده تا محل شرکت مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.
۴ـ طی دوره به علل مختلف مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال از مواد خریداری شده به فروشنده برگشت داده شده است.
۵ـ مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان تخفیفات نقدی خرید، از فروشنده دریافت گردیده است.
۶ـ موجودی مواد پایان دوره مبلغ ۳,۸۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.
مطلوبست تهیه وتنظیم گزارش مصرف مواد برای دوره مالی مورد نظر

شرکت تولیدی پایدار
گزارش مصرف مواد برای دوره مالی ۱۳XX ماده الف

شرح			
موجودی مواد اول دوره			۵,۶۰۰,۰۰۰
خرید مواد طی دوره		۱۲,۷۰۰,۰۰۰	
کسر می‌شود :			
برگشت ازخرید وتخفیفات	۹۰۰,۰۰۰		
تخفیفات نقدی خرید	۵۰۰,۰۰۰		
		(۱,۴۰۰,۰۰۰)	
خرید خالص		۱۱,۳۰۰,۰۰۰	
اضافه می‌شود هزینه حمل خرید		۸۰۰,۰۰۰	
بهای تمام شده مواد خریداری شده			۱۲,۱۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده مواد حاضر به مصرف			۱۷,۷۰۰,۰۰۰
کسرمی‌شود : موجودی مواد پایان دوره			۳,۸۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده مواد مصرف شده طی دوره			۱۳,۹۰۰,۰۰۰

اگر برای ساخت محصول از مواد اولیه مختلف استفاده شود، باید برای هر ماده اولیه یک گزارش مصرف تهیه گردد، تا مدیران اطلاعات لازم را برای مصرف هر ماده اولیه دراختیارداشته باشند و به موقع نسبت به خرید آن تصمیم‌گیری نمایند. البته درصورت امکان گزارش مصرف تمام مواد مصرفی باید در یک گزارش ارائه گردد.

۲ـ۱ـ۵ـ۲ـ گزارش بهای تمام شده کالای ساخته شده بهای تولید

این گزارش نیز مانند گزارش مصرف مواد یک گزارش درون سازمانی است و به وسیله دایره حسابداری بهای تمام شده تهیه می‌گردد. از این گزارش می توان به عنوان گزارش هزینه تولید یا گزارش ساخت هم نام برد.
گزارش بهای تمام شده کالای ساخته شده، درپایان دوره مالی تهیه می‌شود. ولی معمولاً واحدهای تولیدی

درپایان هرماه این گزارش را تهیه می نمایند، تا امکان مقایســه بهای تمام شــده کالای ســاخته شــده در پایان هرماه با ماه‌های قبل وجودداشــته باشد. نتیجه این گزارش، محاسبه بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره ومحاسبه بهای تمام شده موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره می باشد.

با تهیه گزارش درپایان هرماه، مدیران می توانند علل افزایش یا کاهش بهای تمام شده محصولات ساخته شده، نسبت به ماه های قبل را بررسی نموده و با درنظر گرفتن وضع فروش محصول نسبت به تغییر حجم تولید تصمیم گیری نمایند.

اطلاعات مربوط به عوامل هزینه (شــامل: مواد مستقیم، دستمزد مستقیم وسربار ساخت) توسط دایره حسابداری صنعتی از دیگر دوایر، مانند دایره حســابداری مواد و دایره حســابداری حقوق ودســتمزد جمع آوری شــده و پس از تلخیص در قالب گزارش بهای تمام شده کالای ساخته شده به مدیران ارائه می گردد. این گزارش شامل محاسبه بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره و بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره می باشد.

گزارش بهای تولید را می توان به فرم‌های مختلف تهیه نمود، زیرا محاسبه بهای تمام شده محصول ساخته شده با استفاده از سیستم‌های مختلف هزینه یابی[1] صورت می گیرد. براین اساس تهیه گزارش بهای تولید با سیستم هزینه یابی بکار گرفته شده در واحد تولیدی ارتباط مستقیمی خواهد داشت.

گزارش هزینه تولید دارای قسمت‌هایی به شرح زیر است:

الف) محاسبه بهای اولیه : عبارت است از جمع هزینه‌های مستقیم تولید، شامل مواد مستقیم و دستمزد مستقیم.

اطلاعات مربوط به مواد مستقیم مصرف شده از کارت‌های حساب مواد که در دایره حسابداری مواد نگهداری و تکمیل می‌شــود، استخراج می گردد. همچنین اطلاعات مربوط به دستمزد مستقیم تولید از گزارش‌های تهیه شده به وســیلهٔ دایره حقوق و دســتمزد به دست می‌آید. جمع این دو عامل (مواد مســتقیم مصرفی به علاوه حقوق و دستمزد مستقیم) بهای اولیه محصول را تشکیل می‌دهد.

ب) جمع هزینه‌های تولید طی دوره : جمع بهای اولیه و ســربار ســاخت (هزینه‌های غیر مستقیم کارخانه)، جمع هزینه‌های تولید طی دوره را تشکیل می‌دهد.

سربار ساخت یا با مراجعه به اسناد ومدارک مربوط به هزینه‌های واقعی انجام شده و یا با استفاده از نرخ از پیش تعیین شده (نرخ جذب سربار) محاسبه می‌شود.

۱ـ دربعضی از واحدهای تولیدی هزینه‌های ســربار بلافاصله پس از وقوع به حســاب کالای درجریان ســاخت منظور می‌شــود. درواقع می توان گفت این قبیل مؤسســات، کلیه هزینه‌های مربوط به تولید را که شــامل مواد اولیه، دســتمزد مســتقیم و سربار ساخت است به صورت واقعی به حســاب کالای درجریان ساخت منظور می نمایند. دراین صــورت اطلاعات مربــوط به هزینه‌های واقعی ســربار که طی دوره به مصرف رســیده با مراجعه به اســناد ومدارک حسابداری استخراج گردیده درگزارش ارائه خواهد شد.

۲ـ اســتفاده از نرخ جذب سربار : به علت نامشــخص بودن مبلغ واقعی بسیاری از هزینه‌های سربار ساخت تا پایان دوره، اکثــر واحدهــای تولیدی در ابتدای دوره مالی، هزینه‌های ســربار را برآورد (پیش بینی) می نمایند وبا اســتفاده از روش‌های متداول یک نرخ تحت عنوان نرخ جذب ســربار محاســبه می کنند. این نرخ تا پایان دوره مالی جهت محاسبه سربار ساخت محصولات تولید شده طی دوره مورد استفاده قرار می گیرد. دراین صورت اطلاعات مربوط به هزینه‌های

---

[1] ۱ـ در فصل ۶ با سیستم‌های هزینه یابی مختلف آشنا خواهید شد.

سربار ساخت درگزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته براساس سربار ساخت جذب شده که با استفاده از نرخ جذب سربار محاسبه شده ارائه می گردد.

جمع هزینه‌های ساخت طی دوره از رابطه زیر محاسبه می گردد.

سربار ساخت + بهای اولیه = جمع هزینه‌های ساخت طی دوره

ج) محاسبه بهای تمام شده کالای درجریان ســاخت طی دوره: از جمع هزینه‌های ساخت طی دوره و بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره به دست می‌آید:

جمع هزینه‌های ساخت طی دوره+ بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره = بهای تمام شده کالای درجریان ساخته طی دوره

د) بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره : نتیجهٔ نهایی گزارش هزینه تولید، محاسبه بهای تمام شده کالای ســاخته شــده طی دوره می‌باشــد. به این منظور باید ابتدا آمار واطلاعات مربوط به موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره به وسیله دایره تولید و به صورت موجودی برداری عینی مشخص گردد، سپس با به کارگیری یکی از روشهای متداول ارزیابی (مانند روش اولین صادره از اولین وارده یا روش میانگین)، بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره به وسیله دایره حسابداری بهای تمام شده محاسبه گردد.

برای محاسبه بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره باید نتیجه ارزیابی مربوط به موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره، از بهای تمام شده کالای در جریان ساخت طی دوره کسر گردد.

بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره - بهای تمام شده کالای درجریان ساخت طی دوره= بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره

تولیــد محصــول دربعضی ازصنایع به نحوی اســت که درپایان دوره مالی، موجودی کالای در جریان ســاخت وجود ندارد. دراین صورت درفرمول‌های بالا به جای آن عدد (صفر) قرارمی گیرد . اکنون با ارائه یک مثال به توضیح بیشتر می پردازیم.

مثال: بخش دیگری از اطلاعات مربوط به شرکت تولیدی پایدار به صورت زیر ارائه می‌شود:

۱ـ دستمزد مستقیم مبلغ ۳,۹۰۰,۰۰۰ ریال

۲ـ هزینه‌های غیرمستقیم (سربار ساخت) عبارتنداز :

دستمزد غیر مستقیم ۴۲۰,۰۰۰ ریال، مواد غیر مستقیم ۵۱۰,۰۰۰ ریال، هزینه بیمه های اجتماعی کارگران ۸۶۴,۰۰۰ ریال، هزینه بیمه بیکاری ۱۳۰,۰۰۰ ریال، هزینه اســتهلاک ساختمان، ماشین آلات و تجهیزات کارخانه ۸۵۰,۰۰۰ ریال، هزینه ســوخت و روشــنایی ۲۵۰,۰۰۰ ریال، هزینه بیمه ماشــین آلات ۴۸۰,۰۰۰ ریال، هزینه بیمــه حوادث کارگران ۱۶۰,۰۰۰ ریال.

۳ـ بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره مبلغ ۱,۷۵۰,۰۰۰ریال می‌باشد.

۴ـ موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ریال ارزیابی شده است.

باتوجــه به اطلاعات ارائه شــده و با درنظرگرفتن مبلغ مواد مصرفی که درقســمت قبل محاســبه گردیده، بهای

تمام‌شده کالای ساخته شده (گزارش هزینه تولید) را در زیر ملاحظه می‌فرمایید.

شرکت تولیدی پایدار
گزارش بهای تمام شده کالای ساخته شده
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳XX

شرح			
موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره			۱,۷۵۰,۰۰۰
مواد مصرف شده طی دوره[1]		۱۳,۹۰۰,۰۰۰	
دستمزد مستقیم		۳,۹۰۰,۰۰۰	
بهای اولیه		۱۷,۸۰۰,۰۰۰	
هزینه‌های غیرمستقیم (سربارساخت):			
مواد غیرمستقیم	۵۱۰,۰۰۰		
دستمزد غیرمستقیم	۴۲۰,۰۰۰		
هزینه بیمه های اجتماعی	۸۶۴,۰۰۰		
هزینه بیمه بیکاری	۱۳۰,۰۰۰		
هزینه استهلاک ساختمان و ماشین آلات	۸۵۰,۰۰۰		
هزینه سوخت و روشنایی	۲۵۰,۰۰۰		
هزینه بیمه ماشین آلات	۴۸۰,۰۰۰		
هزینه بیمه حوادث	۱۶۰,۰۰۰		
جمع هزینه‌های سربار ساخت		۳,۶۶۴,۰۰۰	
جمع هزینه‌های ساخت طی دوره			۲۱,۴۶۴,۰۰۰
بهای تمام شده کالای در جریان ساخت طی دوره			۲۳,۲۱۴,۰۰۰
کسرمی‌شود:			
موجودی کالای جریان ساخت پایان دوره			۲,۵۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره			۲۰,۷۱۴,۰۰۰

نتیجه بدست آمده از گزارش بهای تمام شده کالای ساخته شده، به گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته که یک گزارش برون سازمانی است انتقال می یابد.

۲ـ۵ـ۲ـ گزارش‌های برون سازمانی : گزارش‌های بـــرون سازمانی، شامل گزارش‌هایی است که جهت ارائه به اشخاص خارج از سازمان اعم از اشخاص حقیقی و یا اشخاص حقوقی تهیه می گردد. اهم اشخاصی که از این گزارش‌ها استفاده می کنند، عبارتنداز: صاحبان سرمایه (سهامداران)، مؤسسات اعتبار دهنده از قبیل بانک‌ها، دولت (وزارت اقتصاد ودارایی) بورس اوراق بهادار (درصورتی که واحد تولیدی در بورس پذیرفته شده باشد) و حسابرسان

[1] ـ مواد مصرف شده طی دوره از گزارش مصرف مواد در صفحهٔ ۲۵ استخراج شده است.

خارج از مؤسسه تولیدی که معمولاً به نمایندگی از طرف صاحبان سرمایه گزارش‌ها را بررسی می‌نمایند.

گزارش‌های برون ســازمانی معمولاً درپایان دوره مالی، به وســیله دایره حسابداری تهیه می‌شوند و باید براساس اصول پذیرفته شده حسابداری و مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شوند.

گزارش‌های برون ســازمانی باید به صورت مقایسه‌ای و تطبیقی تهیه شود تا برای استفاده کنندگان از آنها امکان بررســی وتجزیه و تحلیل بیشــتری وجود داشته باشــد. به عنوان مثال هریک از این گزارش‌ها برای دوسال متوالی تهیه شود تا بتوان نسبت به عملکرد دوره مالی مورد نظر، بررسی و تحقیق نمود.

بعضی از گزارش‌های برون سازمانی عبارتنداز: گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته، گزارش سودوزیان، گزارش تقسیم سود، ترازنامه و صورت گردش وجوه نقد (صورت جریان‌های نقدی).

۱ـ۲ـ۵ ـ۲ـ گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته: این گزارش، هم درمؤسسات بازرگانی و هم درمؤسسات تولیدی در پایان دوره مالی تهیه می گردد. و تنها تفاوت تهیه گزارش دراین دو نوع مؤسسه عبارت است از این که درمؤسسات بازرگانی کالای خریداری شده بدون تغییر شکل برای فروش ارائه می‌شود ولی درمؤسسات تولیدی، کالای ساخته شده با تغییر شکل مواد اولیه تولید می گردد. به عبارت دیگر درمؤسسات بازرگانی، کالا خریداری می‌شود ولی در مؤسسات تولیدی کالا ساخته می‌شود، به همین دلیل درگزارش بهای تمام شده کالای فروش‌رفته مؤسسات بازرگانی، بهای تمام شده کالای خریداری شده و درمؤسسات تولیدی، بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره، ملاک محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته قرار می گیرد.

این گزارش درپایان دوره مالی، دردایره حسابداری با استفاده از اطلاعات جمع آوری شده ازقسمت‌های مختلف تهیه می گردد و نتیجه نهایی آن محاســبه بهای تمام شــده کالای فروش رفته طی دوره می باشد که به گزارش سود و زیان منتقل می گردد.

در این گزارش، خلاصه اطلاعات مربوط به هزینه‌های تولید و نیز بهای تمام شــده موجودی‌های جنســی پایان دوره که تماماً از اقلام عمده دارایی های هر مؤســـسه تولیدی اســت درج می گردد. و استفاده کنندگان از این گزارش می‌توانند به آسانی به این اطلاعات دسترسی پیداکنند.

بخشهای مختلف گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته، عبارتنداز:

الف) موجودی کالای ساخته شده اول دوره

ب) کالای ساخته شده طی دوره

ج) موجودی کالای ساخته شده پایان دوره

درتنظیم گزارش بهای تمام شــده کالای فروش رفته، باید ابتدا، بهای تمام شــده کالای آماده برای فروش که حاصل جمع بهای تمام شــده موجودی کالای ســاخته شده اول دوره و بهای تمام شــده کالای ساخته شده طی دوره است محاسبه گردد.

بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره+ بهای تمام شده موجودی کالای ساخته شده اول دوره = بهای تمام شده کالای آماده برای فروش

ســپس باید بهای تمام شده موجودی کالای ســاخته شده پایان دوره محاسبه شــود. به این منظور ابتدا از طریق

انبارگردانی وشــمارش عینی موجودی انبار، آمار موجودی کالای ســاخته شده پایان دوره به دست می آید، سپس در دایره حســابداری با اســتفاده از یک روش متداول ارزیابی، موجودی کالای ســاخته شــده پایان دوره، قیمت گذاری می‌شود. مبلغ به دست آمده بهای تمام شده موجودی کالای ساخته شده پایان دوره می باشد.

بهــای تمام شــده کالای فروش رفتــه از اختلاف بهای تمام شــده کالای آماده برای فروش و بهای تمام شــده موجودی کالای پایان دوره بدست می‌آید.

بهای تمام شده موجودی کالای ساخته شده پایان دوره ـ بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
= بهای تمام شده کالای فروش رفته طی دوره

اینک با تکمیل اطلاعات شرکت تولیدی پایدار، گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته را تهیه می کنیم .

مثال: سایر اطلاعات مربوط به شرکت تولیدی پایدار به قرار زیر است:

موجودی کالای ساخته شده اول دوره مبلغ ۲,۸۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.

موجودی کالای ساخته شده پایان دوره مبلغ ۱,۹۵۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت به صورت زیر تنظیم می‌شود:

می‌توان از تهیه گزارش مصرف مواد و گزارش بهای تمام‌شــده کالای ســاخته شــده صرف نظر کرده و تمام اطلاعات را در گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته ارائه کرد.

در این صورت گزارش بهای تمام‌شده و کالای فروش‌رفته شرکت تولیدی پایدار به‌صورت زیر است:

شرکت تولیدی پایدار
گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته
برای سال مالی ۱۳XX

موجودی مواد در ابتدای دوره :		۵۶۰۰,۰۰۰	
خرید مواد در طی دوره			
مواد اولیه خریداری شده در طی دوره		۱۲,۷۰۰,۰۰۰	
اضافه می‌شود : هزینه حمل مواد خریداری شده		۸۰۰,۰۰۰	
کسر می‌شود: برگشت از خرید و تخفیفات	۹۰۰,۰۰۰		
تخفیفات نقدی خرید	۵۰۰,۰۰۰		
		(۱۴۰۰,۰۰۰)	
بهای تمام شده مواد خریداری شده طی دوره			۱۲,۱۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده مواد آماده برای مصرف			۱۷,۷۰۰,۰۰۰
کسرمی‌شود: موجودی مواد در پایان دوره			۳,۸۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده مواد مصرف شده در طی دوره			۱۳,۹۰۰,۰۰۰
سربار ساخت:			
مواد غیر مستقیم	۵۱۰,۰۰۰		
دستمزد غیرمستقیم	۴۲۰,۰۰۰		
هزینه بیمه های اجتماعی	۸۶۴,۰۰۰		
هزینه بیمه بیکاری	۱۳۰,۰۰۰		
هزینه استهلاک ساختمان وماشین آلات	۸۵۰,۰۰۰		
هزینه سوخت و روشنایی	۲۵۰,۰۰۰		
هزینه بیمه ماشین آلات	۴۸۰,۰۰۰		
هزینه بیمه حوادث	۱۶۰,۰۰۰		
جمع هزینه‌های سربار ساخت			۳,۶۶۴,۰۰۰
جمع هزینه‌های ساخت طی دوره			۲۱,۴۶۴,۰۰۰
اضافه می‌شود:			
بهای تمام شده موجودی در جریان ساخت اول دوره			۱,۷۵۰,۰۰۰
بهای تمام شده کالای درجریان ساخت طی دوره			۲۳,۲۱۴,۰۰۰
کسر می‌شود:			
موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره			۲,۵۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره			۲۰,۷۱۴,۰۰۰
اضافه می‌شود:			
موجودی کالای ساخته شده اول دوره			۲,۸۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده کالای آماده برای فروش			۲۳,۵۱۴,۰۰۰
کسر می‌شود:			
موجودی کالای ساخته شده پایان دوره			۱,۹۵۰,۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته			۲۱,۵۶۴,۰۰۰

خلاصه گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت تولیدی پایدار نیز به صورت زیر تهیه می‌شود.

شرکت تولیدی پایدار
گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته
برای سال مالی ۱۳XX

موجودی کالای ساخته شده اول دوره	۲,۸۰۰,۰۰۰
اضافه می‌شود:	
بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره	۲۰,۷۱۴,۰۰۰
بهای تمام شده کالای آماده برای فروش	۲۳,۵۱۴,۰۰۰
کسر می‌شود:	
موجودی کالای ساخته شده پایان دوره	۱,۹۵۰,۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته	۲۱,۵۶۴,۰۰۰

۲ـ۲ـ۵ـ۲ـ گزارش سود و زیان :

یکی دیگر از گزارش‌های برون سازمانی، گزارش سود وزیان است. بسیاری ازحسابداران آن‌را گزارش عملکرد و سودوزیان و یاصورت سود و زیان نیز می نامند.

گزارش سود و زیان باید درپایان هر دوره مالی تهیه گردد، ولی معمولاً مدیران واحدهای تولیدی از حسابداران می‌خواهنـد کـه درپایان هر ماه نیز این گزارش را تهیه نمایند،که دراین صورت امکان مقایسه سـود و زیان هرماه یا ماه‌های قبل فراهم خواهد شد.

گزارش سود و زیان دارای قسمت‌هایی به شرح زیراست:

قسمت اول گزارش محاسبه فروش خالص می باشد، که عبارت است از، اختلاف بین فروش و جمع برگشت از فروش و تحقیقات و تخفیفات نقدی فروش می‌باشد.

(تخفیفات نقدی فروش+ برگشت از فروش و تخفیفات) - فروش= فروش خالص

قسمت دوم گزارش سودوزیان، محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته است که محاسبه آن در همین فصل توضیح داده شده است.

قسمت سوم گزارش محاسبه سود یا زیان ناویژه می باشد که از اختلاف قسمت اول ودوم حاصل می‌شود.

بهای تمام شده کالای فروش رفته - فروش خالص = سود (زیان) ناویژه

چنانچه مبلغ فروش خالص بیشـتراز بهای تمام شـده کالای فروش رفته باشد، مؤسسه دارای سود ناویژه خواهد

بود و اگر مبلغ فروش خالص کمتر از بهای تمام شده کالای فروش رفته باشد. مؤسسه دارای زیان ناویژه خواهد بود.

هزینه‌های عملیات عبارت است از جمع هزینه‌های اداری وتشکیلاتی و هزینه‌های توزیع وفروش

هزینه‌های توزیع و فروش + هزینه‌های اداری وتشکیلاتی = هزینه‌های عملیاتی

آخرین قسمت گزارش سود و زیان محاسبه سود و زیان ویژه است که از رابطهٔ زیر به‌دست می‌آید.

هزینه‌های عملیاتی - سود (زیان) ناویژه = سود (زیان) ویژه

مثال:

با ارائه اطلاعات اضافی مربوط به شرکت تولیدی پایدار گزارش سود و زیان به صورت زیر تنظیم می‌شود.

۱ــ فروش شرکت طی دوره مبلغ ۲۷,۴۸۰,۰۰۰ ریال می باشد.

۲ــ برگشت از فروش و تخفیفات ۸۴۰,۰۰۰ ریال است.

۳ــ تخفیفات نقدی فروش ۵۸۶,۰۰۰ ریال می باشد.

۴ــ جمع هزینه‌های اداری وتشکیلاتی ۹۰۰,۰۰۰ ریال است.

۵ــ جمع هزینه‌های توزیع وفروش ۷۱۴,۰۰۰ ریال می باشد.

گزارش سود و زیان به صورت زیر تنظیم می‌شود.

شرکت تولیدی پایدار

خلاصه گزارش سودوزیان

برای سال منتهی به ۱۳xx/۱۲/۲۹

درآمد فروش		۲۷,۴۸۰,۰۰۰
کسر می‌شود : برگشت از فروش و تخفیفات	۸۴۰,۰۰۰	
تخفیفات نقدی فروش	۵۸۶,۰۰۰	
فروش خالص		۱,۴۲۶,۰۰۰
		۲۶۰,۵۴,۰۰۰
		(۲۱,۵۶۴,۰۰۰)
سود ناویژه		۴,۴۹۰,۰۰۰
هزینه‌های عملیاتی:		
هزینه اداری و تشکیلاتی	۹۰۰,۰۰۰	
هزینه توزیع و فروش	۷۱۴,۰۰۰	
		(۱,۶۱۴۰۰۰)
سود ویژه دوره مالی		۲,۸۷۶,۰۰۰

الف) پرسش

۱ـ چرا باید هزینه‌ها طبقه‌بندی شوند؟

۲ـ درطبقه بندی طبیعی، هزینه‌ها به چند دسته تقسیم می‌شوند؟ نام ببرید.

۳ـ بهای اولیه را تعریف نموده و محاسبه آن با استفاده از کدام رابطه انجام می‌شود؟

۴ـ هزینه‌های تبدیل شامل کدام هزینه‌ها می‌باشد و از چه رابطه‌ای محاسبه می‌شود؟

۵ـ هزینه‌هایی که در تولید محصول به مصرف می‌رسند از چند گروه تشکیل می گردند؟

۶ـ هزینه‌های مستقیم را تعریف نموده دو نمونه را نام ببرید.

۷ـ هزینه‌های غیرمستقیم را باذکر مثال، تعریف کنید.

۸ـ طبقه‌بندی هزینه‌ها براساس تغییر حجم تولید دارای چه کاربردهایی می باشد دونمونه را نام ببرید.

۹ـ با طبقه‌بندی هزینه‌ها براساس تغییر حجم تولید، هزینه‌ها به چند دسته تقسیم می‌شوند؟

۱۰ـ هزینه‌های ثابت را تعریف کنید و دو مورد را نام ببرید.

۱۱ـ هزینه‌های ثابت درچند گروه طبقه‌بندی می‌شوند؟ نام ببرید.

۱۲ـ هزینه‌های متغیر را تعریف کنید و سه مثال بزنید.

۱۳ـ هزینه‌های نیمه متغیر را تعریف کنید و سه مورد را نام ببرید.

۱۴ـ درمؤسسات تولیدی درپایان دوره چه گزارش‌هایی تهیه می شود؟

۱۵ـ کدام گزارش درمؤسسات تولیدی تهیه می‌شود ولی درمؤسسات خدماتی وبازرگانی تهیه نمی‌شود؟

۱۶ـ تفاوت گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته درمؤسسات تولیدی ومؤسسات بازرگانی چیست؟ آن‌را نام ببرید.

۱۷ـ دوگزارش درون سازمانی رانام ببرید.

۱۸ـ گزارش‌های برون سازمانی کدام گزارش‌ها می باشند؟

۱۹ـ اهداف مهم تهیه گزارش‌های برون سازمانی را بیان کنید.

۲۰ـ گزارش مصرف مواد ازچندقسمت تشکیل می شود؟

۲۱ـ مبلغ مواد مصرفی از چه رابطه‌ای محاسبه می‌شود؟

۲۲ـ گزارش بهای تمام شده کالای ساخته شده چه زمانی تهیه می‌شود و ازچه قسمت‌هایی تشکیل شده است؟

۲۳ـ گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته از چه قسمت‌هایی تشکیل می‌شود؟ نام ببرید.

۲۴ـ درگزارش بهای تمام شده کالای ساخته شده، هزینه سربار ساخت به چه صورت محاسبه و منظور می‌شود؟

۲۵ـ رابطه مربوط به محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته را بنویسید.

ب) پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ هزینه‌های تبدیل برابراست با :

الف) بهای اولیه + سربار ساخت

ب) مواد اولیه + دستمزد مستقیم

ج) مواد اولیه + سربارساخت

د) دستمزد مستقیم + سربارساخت

۲ـ بهای اولیه برابر است با:

الف) دستمزد مستقیم + سربار ساخت　　ب) مواد اولیه + دستمزد مستقیم + سربارساخت

ج) مواد اولیه +دستمزد مستقیم　　د) مواد اولیه + سربارساخت

۳ـ کدام یک از موارد زیربهترین نمونه هزینه‌های متغیر است؟

الف) حقوق مدیرعامل　　ب) هزینه مواد مصرفی　　ج) هزینه‌های مالی　　د) هزینه نظافت کارگاه

۴ـ هزینه ثابت یک واحد محصول با افزایش و کاهش تعداد تولید چه تغییری خواهد داشت؟

الف) کاهش یافته وثابت می‌ماند　　ب) افزایش یافته وثابت می‌ماند

ج) کاهش یافته و افزایش می‌یابد　　د) افزایش یافته وکاهش می‌یابد

۵ـ بادرنظرگرفتن اطلاعات ارائه شده بهای تمام شده کالای آماده برای فروش چه مبلغی است؟

بهای تمام شده کالای ساخته شده	۴,۲۰۰,۰۰۰ ریال
بهای تمام شده کالای فروش رفته	۵,۸۰۰,۰۰۰ ریال
بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره	۶۰۰,۰۰۰ ریال

الف) ۶,۴۰۰,۰۰۰ ریال　　ب) ۴,۸۰۰,۰۰۰ ریال　　ج) ۵,۲۰۰,۰۰۰ ریال　　د) ۳,۶۰۰,۰۰۰ ریال

۶ـ بهای تمام شده مواد مصرفی طی دوره مالی مبلغ ۱۰,۸۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. اگر موجودی مواد اولیه در پایان دوره مبلغ ۲,۲۰۰,۰۰۰ ریال بیشتر از موجودی مواد اول دوره باشد، طی دوره مالی چه مبلغ مواد اولیه خریداری شده است؟

الف) ۱۱,۹۰۰,۰۰۰ ریال　　ب) ۹,۷۰۰,۰۰۰ ریال　　ج) ۱۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال　　د) ۸,۶۰۰,۰۰۰ ریال

۷ـ در ترازنامه مؤسسات تولیدی موجودی‌های جنسی پایان دوره کدام است؟

الف) مواد، کالای درجریان ساخت و قیمت تمام شده کالای فروش رفته

ب) کالای ساخته شده، کالای درجریان ساخت، مواد اولیه

ج) مواد اولیه، مواد غیرمستقیم، کالای ساخته شده

د) مواد، کالای ساخته شده، قیمت تمام شده کالای فروش رفته

۸ـ دریک کارخانه مواد مصرفی مبلغ ۱,۱۵۰,۰۰۰ ریال، دستمزد مستقیم، مبلغ ۵۲۰,۰۰۰ ریال، سربار ساخت، مبلغ ۲۶۰,۰۰۰ ریال موجودی کالادرجریان ساخت اول دوره، مبلغ ۴۶۰,۰۰۰ ریال و موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مبلغ ۸۴۰,۰۰۰ ریال می باشد. بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره چه مبلغ می باشد؟

الف) ۱,۹۳۰,۰۰۰ ریال　　ب) ۲,۳۱۰,۰۰۰ ریال　　ج) ۳,۲۳۰,۰۰۰ ریال　　د) ۱,۵۵۰,۰۰۰ ریال

۹ـ طی دوره مالی تعداد ۴,۲۰۰ واحد محصول به فروش رسیده است.اگر تعداد موجودی کالای ساخته شده اول دوره ۵۰۰ واحد وتعداد موجودی کالای ساخته شده پایان دوره ۳۰۰ واحد باشد. طی دوره چه تعداد محصول ساخته شده است؟

الف) ۴۴۰۰ واحد　　ب) ۳۴۰۰ واحد　　ج) ۴۰۰۰ واحد　　د) ۵۰۰۰ واحد

۱۰ـ اگر تعداد تولید محصول کاهش یابد، چه اثری برهزینه‌های ثابت و هزینه‌های متغیر یک واحد محصول خواهد داشت؟

الف) هزینه‌های متغیر کاهش یافته و هزینه‌های ثابت تغییر نخواهد کرد.

ب) هزینه‌های متغیر ثابت می ماند وهزینه‌های ثابت کاهش می یابد.
ج) هزینه‌های متغیر وهزینه‌های ثابت هردوافزایش می یابند.
د) هزینه‌های متغیر ثابت بوده و هزینه‌های ثابت افزایش می یابد.

ج) مسائل

۱ـ۲ـ دریک کارخانه دونوع محصول آلفا و بتا تولید می‌شود. مواد مصرفی تولید یک واحد محصول آلفا و محصول بتا به ترتیب ۹,۶۰۰ ریال و ۵,۲۰۰ ریال می باشد . دستمزد مستقیم تولید یک واحد محصول آلفا و محصول بتا به ترتیب ۶,۱۰۰ ریال و ۲,۸۰۰ ریال است.

مطلوبست :

الف) تنظیم جدولی که درآن مواد مصرفی ودستمزد مستقیم تولید ۴۰۰ واحد ، ۶۰۰ واحد و ۷۰۰ واحد محصول آلفا نشان داده شود.

ب) تنظیم جدولی که درآن مواد مصرفی ودستمزد مستقیم تولید ۲۰۰ واحد، ۱۰۰۰ واحد و ۵۰۰ واحد محصول بتا نشان داده شود.

۲ـ۲ـ برای تولید ۴۰ واحد محصول مبلغ ۱۶۰,۰۰۰ ریال مواد اولیه ومبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال دستمزد مستقیم لازم است.

مطلوبست : محاسبه مواد مصرفی و دستمزد مستقیم تولید ۱۲۵ واحد از این محصول.

۳ـ۲ـ طی دوره مالی مبلغ ۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال مواد اولیه خریداری شده است. برگشت از خرید و تخفیفات مبلغ ۱۵۰/۰۰۰ ریال، تخفیفات نقدی خرید ۸۰,۰۰۰ ریال، هزینه حمل مواد خریداری شده مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

موجودی مواد اول دوره مبلغ ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

موجودی مواد پایان دوره مبلغ ۹۷۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

مطلوبست : تنظیم گزارش مصرف مواد طی دوره

۴ـ۲ـ اطلاعات زیر از دفاتر حسابداری یک واحد تولیدی استخراج شده است.

موجودی مواد اول دوره مبلغ	۹۲۰,۰۰۰ ریال
خرید مواد طی دوره	۲,۶۵۰,۰۰۰ ریال
هزینه حمل مواد خریداری شده	۲۶۰,۰۰۰ ریال
برگشت از خرید وتخفیفات	۱۲۵,۰۰۰ ریال
تخفیفات نقدی خرید	۷۵,۰۰۰ ریال

ضمناً موجودی مواد پایان دوره مبلغ ۱,۱۵۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

مطلوبست : تهیه گزارش مصرف مواد به تاریخ ۲۹ اسفند سال ۱۳xx

۵ـ۲ـ اطلاعات به دست آمده از دفاتر شرکت تولیدی غدیردرپایان دوره مالی به قرارزیراست:

۱ـ موجودی‌های کالای در اول دوره شامل :

موجودی مواد اولیه مبلغ ۵۲۰,۰۰۰ ریال، موجودی کالای درجریان ساخت مبلغ ۸۴۰,۰۰۰ ریال

۲ـ اطلاعات مربوط به خرید مواد اولیه شامل :

خرید مواد ۲,۷۵۰,۰۰۰ ریال، هزینه حمل مواد خریداری شده ۲۴۰,۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۱۱۵,۰۰۰ ریال، تخفیفات نقدی خرید ۴۵,۰۰۰ ریال

۳ـ اطلاعات مربوط به حقوق ودستمزد:

دستمزد مستقیم ۱,۰۵۰,۰۰۰ ریال، حقوق مدیر تولید ۶۲۰,۰۰۰ ریال، حقوق سرپرست سالن ۲۸۵,۰۰۰ ریال، حقوق سرکارگران ۴۰۰,۰۰۰ ریال .

۴ـ سایر هزینه‌های غیر مستقیم:

موادغیرمستقیم ۹۰,۰۰۰ ریال، هزینه استهلاک ساختمان کارخانه ۲۰۵,۰۰۰ ریال، هزینه بیمه حوادث ۸۵,۰۰۰ ریال، هزینه بیمه کارخانه ۲۰۰,۰۰۰ ریال، هزینه بیمه های اجتماعی ۴۷۱,۰۰۰ ریال، هزینه بیمه بیکاری ۲۱,۰۰۰ ریال، هزینه سوخت وروشنایی ۶۵,۰۰۰ ریال و هزینه آب و برق ۲۰,۰۰۰ ریال

۵ـ موجودی کالای پایان دوره شامل

موجودی مواد ۱,۲۱۰,۰۰۰ ریال موجودی کالای درجریان ساخت ۱,۹۰۰,۰۰۰ ریال

مطلوبست : تنظیم گزارش بهای تمام شده کالای ساخته شده (گزارش هزینه تولید) برای دوره مالی مورد نظر

۶ـ۲ـ اطلاعات به دست آمده از دفاتر شرکت تولیدی شادمهر در پایان دوره مالی به قرارزیراست:

الف) موجودی کالای اول دوره شامل :

مواد اولیه ۵۰۰,۰۰۰ ریال، کالای درجریان ساخت ۹۵۰,۰۰۰ ریال، کالای ساخته شده ۱,۶۵۰,۰۰۰ ریال.

ب) اطلاعات مربوط به خرید مواد شامل :

خرید مواد اولیه ۳,۸۵۰,۰۰۰ ریال، هزینه حمل مواد خریداری شده ۲۸۰,۰۰۰ ریال، برگشت ازخرید و تخفیفات ۱۳۰,۰۰۰ ریال و تخفیفات نقدی خرید ۱۲۰,۰۰۰ ریال

ج) اطلاعات مربوط به دستمزد شامل :

دستمزد مستقیم ۱,۹۰۰,۰۰۰ ریال، دستمزد غیرمستقیم ۲۱۰,۰۰۰ ریال

د) سایر هزینه‌های غیر مستقیم شامل :

مواد غیر مستقیم ۱۶۰,۰۰۰ ریال، هزینه بیمه های اجتماعی ۴۲۲,۰۰۰ ریال، هزینه بیمه بیکاری ۶۴,۰۰۰ ریال، هزینه اجاره ساختمان ۴۸۰,۰۰۰ ریال، هزینه استهلاک ماشین آلات ۳۷۰,۰۰۰ ریال، هزینه بیمه حوادث ۱۴۰,۰۰۰ ریال و هزینه برق و آب ۲۵۵,۰۰۰ ریال

هـ) موجودی کالای پایان دوره شامل :

مواد اولیه ۵۰۰,۰۰۰ ریال، کالای درجریان ساخت ۸۶۰,۰۰۰ ریال، کالای ساخته شده ۲,۱۰۰,۰۰۰ ریال، و طی دوره مالی تعداد ۸,۰۰۰ واحد محصول ساخته شده است.

مطلوبست :

۱ـ تهیه گزارش بهای تمام شده محصولات ساخته شده طی دوره ومحصولات فروش رفته

۲ـ محاسبه بهای تمام شده یک واحد محصول ساخته شده

۷ـ۲ـ اطلاعات به دست آمده از دفاتر شرکت تولیدی وحدت درپایان سال xx (پایان دوره مالی) به

شرح زیراست:

الف) موجودی کالای اول دوره :

مواد اولیه ۶۱۱,۰۰۰ ریال، کالای درجریان ساخت ۸۲۲,۰۰۰ ریال، کالای ساخته شده ۲,۱۳۳,۰۰۰ ریال

ب) اطلاعات مربوط به خرید مواد

مواد خریداری شــده مبلغ ۳,۴۵۰,۰۰۰ ریال بوده که ۲۰٪ مواد غیرمســتقیم می‌باشد. هزینه حمل خرید ۳۱۰,۰۰۰ ریال که ۱۰٪ این مبلغ برای حمل مواد غیر مستقیم هزینه شده است.

برگشــت ازخرید وتخفیفات (مربوط به مواد مســتقیم ۲۰۱,۰۰۰ ریال، تخفیفات نقــدی خرید (مربوط به مواد مستقیم) ۹۶,۰۰۰ریال

ج) اطلاعات مربوط به حقوق و دستمزد:

جمع حقوق ودستمزد مبلغ ۱,۴۸۰,۰۰۰ ریال، بوده که ۱۵٪ آن دستمزد غیرمستقیم است.

د) سایر هزینه‌های غیرمستقیم :

هزینه بیمه کارخانه ۱۸۰,۰۰۰ ریال، هزینه ســوخت و روشنایی ۱۰۰,۰۰۰ ریال، مواد غیرمستقیم ۱۵۰,۰۰۰ ریال، هزینه بیمه حوادث ۵۰,۰۰۰ ریال، هزینه تعمیر ماشین آلات ۷۰,۰۰۰ ریال و هزینه بیمه های اجتماعی ۲۹۶,۰۰۰ ریال

هـ) موجودی کالای پایان دوره :

مواد اولیه (مواد مســتقیم) ۴۵۰,۰۰۰ ریال،کالای درجریان ساخت ۷۲۰,۰۰۰ ریال،کالای ساخته شده ۹۶۵,۰۰۰ ریال و تعداد محصولات ساخته شده طی دوره ۱۰,۰۰۰ واحد می باشد.

مطلوبست :

۱ـ تهیه وتنظیم گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته

۲ـ محاسبه بهای تمام شده یک واحد محصول ساخته شده طی دوره

۸ـ۲ـ مانده بعضی از حســاب‌های شرکت تولیدی کارون درپایان سال xx ۱۳ به صورت زیر از دفاتر شرکت استخراج شده است.

۱ـ موجودی کالای اول دوره شامل:

مواد اولیه ۶۱۰,۰۰۰ ریال،کالای درجریان ساخت ۸۱۰,۰۰۰ ریال، کالای ساخته شده ۱,۵۱۰,۰۰۰ ریال

۲ـ اطلاعات مربوط به خرید مواد شامل :

مواد خریداری شده ۴,۱۰۰,۰۰۰ ریال، هزینه حمل مواد ۳۰۰,۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۱۵۰,۰۰۰ ریال، تخفیفات نقدی خرید ۱۶۰,۰۰۰ ریال

۳ـ اطلاعات مربوط به دستمزد شامل:

دستمزد پرداخت شده طی دوره جمعاً به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده که ۲۰٪ آن دستمزد غیر مستقیم می باشد.

۴ـ اطلاعات مربوط به سایر هزینه‌های غیرمستقیم شامل :

هزینــه بیمه های اجتماعی ۶۰۰,۰۰۰ ریال، هزینه بیمه بیــکاری ۹۰,۰۰۰ ریال، هزینه برق و آب ۱۲۰,۰۰۰ ریال، هزینه استهلاک ساختمان کارخانه ۲۲۰,۰۰۰ ریال، هزینه استهلاک ماشین آلات ۲۴۰,۰۰۰ ریال و مواد غیرمستقیم ۱۷۰,۰۰۰ ریال

۵ـ موجودی کالای پایان دوره شامل :

مواد اولیه ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال، کالای درجریان ساخت ۱,۹۰۰,۰۰۰ ریال و کالای ساخته شده ۲,۳۰۰,۰۰۰ ریال

۶ـ اطلاعات مربوط به فروش کالا طی دوره شامل :

فروش کالا طی دوره ۱۲,۸۴۰,۰۰۰ ریال، برگشت از فروش وتخفیفات ۱۱۵,۰۰۰ ریال وتخفیفات نقدی فروش ۱۸۵,۰۰۰ ریال

۷ـ طی دوره مالی تعداد ۴,۰۰۰ واحد محصول ساخته شده است.

مطلوبست :

۱ـ تهیه وتنظیم گزارش بهای تمام شده کالای ساخته شده برای دوره مالی مورد بحث.

۲ـ محاسبه بهای تمام شده یک واحد محصول ساخته شده

۳ـ تهیه وتنظیم گزارش سـود و زیان که ضمن آن بهای تمام شـده کالای فروش رفته نیز محاسـبه شده باشد. ومحاسبه سود یا زیان ناویژه.

۹ـ۲ـ بعضی از اطلاعات مالی مربوط به شرکت تولیدی الوند به شرح زیر از دفاتر شرکت استخراج شده است.

ـ موجودی کالا:

ـ خرید مواد طی دوره به مبلغ ۳,۱۸۰,۰۰۰ ریال که ۲۸۰,۰۰۰ ریال آن مواد غیرمستقیم می باشد.

ـ برگشت از خرید وتخفیفات ۵۵,۰۰۰ ریال تخفیفات نقدی خرید ۶۵,۰۰۰ ریال

ـ دستمزد پرداخت شده طی دوره مبلغ ۲,۸۸۰,۰۰۰ ریال می باشد که ۱۵٪ آن دستمزد غیر مستقیم می‌باشد.

ـ سایر هزینه‌های غیرمستقیم جمعاً مبلغ ۷۴۲,۰۰۰ ریال است.

ـ فروش کالا طی دوره مبلغ ۹,۷۰۰,۰۰۰ ریال، برگشـت از فـروش وتخفیفات مبلغ ۱۲۵,۰۰۰ ریال و تخفیفات نقدی فروش مبلغ ۷۵,۰۰۰ ریال می باشد.

ـ هزینه‌هـای اداری وتشـکیلاتی جمعاً مبلغ ۴۱۰,۰۰۰ ریال و هزینه‌های توزیـع و فروش جمعاً مبلغ ۲۷۵,۰۰۰ ریال می باشد.

ـ طی دوره مالی تعداد ۱۰,۰۰۰ واحد محصول تولید شده است.

ـ طی دوره مالی تعداد ۸,۰۰۰ واحد کالا به فروش رسیده است.

مطلوبست :

۱ـ تهیه گزارش مصرف مواد

۲ـ تهیه گزارش بهای تمام شده کالای ساخته شده

۳ـ محاسبه بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده

۴ـ تهیه گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته

۵ـ محاسبه بهای تمام شده یک واحد کالای فروش رفته

۶ـ تهیه گزارش سود وزیان شرکت برای سال مالی مورد نظر

۷ـ محاسبه سود یا زیان ویژه حاصل از فروش یک واحد محصول

فصل ۳

کنترل مواد

هدف‌های رفتاری : درپایان این فصل از هنرجویان انتظار می رود :

۱ـ ماهیت مواد وکالا را شرح داده، تفاوت مواد وکالا راتوضیح دهند.
۲ـ مواد را طبقه‌بندی نمایند.
۳ـ دوایر کنترل کننده مواد را نام ببرند .
۴ـ وظایف هرکدام از دوایر کنترل‌کننده مواد را شرح دهند.
۵ـ فرم‌های متداول مربوط به تهیه مصرف مواد را تهیه کنند و کاربرد هر یک را توضیح دهند.
۶ـ عوامل مؤثر در تکمیل برگ درخواست مربوط به سفارش مواد را شرح دهند.
۷ـ کسر یا اضافه موجودی مواد در انبار را تعریف کنند.
۸ـ دلایل کسر یا اضافه موجودی را نام ببرند .
۹ـ ثبت عملیات مربوط به کسر یا اضافه موجودی مواد را انجام دهند.
۱۰ـ بهای تمام شده مواد اولیه و عوامل تشکیل‌دهنده آن را نام ببرند .
۱۱ـ ثبت بهای مواد اولیه و عوامل تشکیل‌دهنده مربوط به آن را انجام دهند.
۱۲ـ توانایی ثبت مواد وارده به انبار ومواد صادره از انبار را داشته باشند.
۱۳ـ مواد برگشتی به فروشنده و مواد برگشتی به انبار را در دفاتر ثبت نمایند.
۱۴ـ روش‌های ارزیابی موجودی مواد را نام ببرند.
۱۵ـ مواد وارده به انبار و مواد صادره از انبار را با به‌کارگیری روش‌های ارزیابی درکارت حساب انبار ثبت نمایند.
۱۶ـ حداقل موجودی، حداکثر موجودی، حد تجدید سفارش و با صرفه‌ترین مقدار سفارش مواد را توضیح دهند و کاربرد هرکدام را شرح دهند.
۱۷ـ مواد صادره به تولید را با استفاده از یک روش متداول، ارزیابی نمایند.
۱۸ـ بهای تمام شده موجودی انبار را محاسبه کنند.
۱۹ـ انبارگردانی را تعریف کنند.
۲۰ـ نحوه انجام انبارداری را شرح دهند.

۳ــ کنترل مواد

یکی از اقلام مهم وعمده دارایی‌های هرمؤسسه تولیدی را مواد اولیه تشکیل می دهد. براین اساس نحوهٔ تهیه مواد، طریق نگهداری آن درانبار، همچنین روش‌های مختلف ارزیابی مواد موجود در انبار دارای اهمیت زیادی است. چراکه این موارد تأثیر قابل ملاحظه‌ای دربررسی وضعیت مالی و نتایج حاصل از عملیات واحدهای تولیدی خواهد داشت.

ارزش مواد اولیه موجود در انبارغالباً بیشتر از دیگر دارایی‌ها مانند صندوق، موجودی بانک و یا حساب‌های دریافتنی است. لذا کنترل کمی و کیفی مواد اولیه، بهای تمام شده مواد خریداری شده، بهای تمام شده مواد مصرف شده در تولید محصول ونیز ارزیابی و قیمت گذاری موجودی مواد در پایان دوره مالی دارای اهمیت فراوان می باشد. مدیران واحدهای تولیدی نسبت به برنامه‌ریزی و اعمال کنترل صحیح جهت تهیه و نگهداری موجودی مواد دارای مسئولیت خاصی می باشند. انجام چنین مسئولیت مهم از طریق ایجاد یک سیستم دقیق حسابداری برای جمع آوری اطلاعات ومدارک مربوط به مواد اولیه امکان پذیرخواهد بود و از این طریق می‌توان اطلاعات دقیق مربوط به مواد را به موقع ارائه نمود.

۱ـ۳ـ ماهیت حساب مواد

درمؤسساتی که به تولید محصول اشتغال دارند، مواد اوّلیه درصد عمده‌ای از دارایی‌ها راتشکیل می‌دهد. درواقع مواد جهت ساخت محصول تهیه ونگهداری می‌شود . مواد موجود درانبار مرتباً مصرف شده و با تهیه مجدد مواد، جایگزین می گردد. لذا موجودی مواد، جزء دارایی‌های فعال و باگردش سریع محسوب می‌شود. برهمین اساس در گروه دارایی‌های جاری طبقه‌بندی می‌شود.

۲ـ۳ـ طبقه‌بندی مواد

درمؤسسات بازرگانی که به خرید وفروش کالا اشتغال دارند، کالا را به قصد فروش خریداری نموده و بدون تغییر شکل آن را به فروش می رسانند . این قبیل مؤسسات تنها به دلیل جابه جایی و خرید عمده کالا از خرید وفروش آن انتظار کسب سود خواهند داشت. ولی در مؤسسات تولیدی، مواد اولیه و قطعات موردنیاز را جهت ساخت محصول خریداری و نگهداری می‌نمایند. این مؤسسات مواد اولیه را پس از تغییر شکل به صورت محصول ساخته شده به فروش می رسانند.

به عنوان مثال، در یک قنادی مواد اولیه شامل آرد، شکر، تخم مرغ، خامه و... می باشد،که پس از پختن تغییر شکل یافته به محصول ساخته شده (انواع شیرینی) تبدیل می‌شود، که از تولید وفروش آن انتظارکسب سود خواهد بود.

بخش عمده‌ای از موجودی‌های مؤسسات تولیدی از مواد تشکیل شده است. مواد به دو دسته شامل مواد مستقیم و مواد غیر مستقیم طبقه‌بندی می‌شود.

۱ـ۲ـ۳ـ مواد مستقیم:

مواد مستقیم یا مواد اولیه شامل موادی است، که چارچوب اصلی محصول را تشکیل می‌دهد. به عبارت دیگر مواد مستقیم موادی است که مستقیماً در تولید محصول به مصرف می‌رسد و یا موادی که می توان آن‌را به آسانی به آن محصول مرتبط دانست.

مواد ممکن است از منابع طبیعی استخراج شود، مانند نفت خام، سنگ آهن، نمک، سنگ سرب و غیره. همچنین دربسیاری از واحدهای تولیدی، مواد مصرفی آنها کالای ساخته شده کارخانه‌های دیگر است، برای مثال در صنایع ساختمان، تیر آهن و سیمانی که درساخت وساز به مصرف می‌رسند به ترتیب کالای ساخته شده کارخانه ذوب آهن و کارخانه سیمان است.

۲ـ۲ـ۳ـ مواد غیر مستقیم:

مواد غیرمستقیم، شامل کلیه موادی است که درکارخانه به مصرف می‌رسند، ولی مستقیماً در ساخت محصول مصرف نمی‌شوند و نمی‌توان آنها را به آسانی به یک محصول ارتباط داد و دربسیاری از موارد مواد مستقیم مصرف شده درساخت محصول را به دلیل ناچیز بودن قیمت ومقرون به صرفه نبودن تسهیم آن به محصولات ساخته شده در گروه مواد غیر مستقیم طبقه‌بندی می‌نمایند. به طور مثال می‌توان از نمک در پخت نان، چسب درصنایع چوبی، نخ دردوزندگی و پیچ و مهره در تولید بعضی لوازم خانگی نام برد.

ضمناً مواد مورد مصرف درنظافت کارخانه، روغن، نفت، گریس و سایر موادی که به این منظور مصرف می‌شوند چون مستقیماً درساخت محصول به کار نمی‌روند، جزء مواد غیرمستقیم تحت عنوان ملزومات کارخانه طبقه‌بندی می‌شوند.

۳ـ۳ـ تهیه و کنترل مواد

از آنجا که درصد عمده‌ای از بهای تمام شده محصول ساخته شده را مواد اولیه آن تشکیل می‌دهد، در مؤسسات تولیدی معمولاً جهت خرید، انبارداری وحسابداری مواد دوایری مانند دایره خرید، دایره انبارها، ودایره حسابداری مواد ایجاد می‌گردد، تا بتوانند با استفاده از این امکانات، مواد اولیه موردنیاز کارخانه را به مقدار لازم و با قیمتی مناسب تهیه نموده و در بهترین شرایط ازآن نگهداری نمایند و از این طریق در هزینه‌های ناشی از افت و ضایعات و نابابی مواد صرفه‌جویی به عمل آید.

۴ـ۳ـ مدیریت واحد برای مواد

در واحدهای تولیدی کوچک، صاحب مؤسسه و یا نماینده او شخصاً خرید مواد را به عهده دارد، ولی در مؤسسات بزرگ و حتی متوسط تولیدی، باید یک دایره یا واحد مجزا برای خرید مواد به‌وجود آید، تا از این طریق مسئولیت خرید مواد به عهده مدیریت واحد قرارگیرد. مدیریت خرید مواد باید دارای اطلاعات کافی درمورد تولید محصول کارخانه محل خدمت خود، همچنین تجربه کافی برای اداره سازمان خرید داشته باشد. مدیریت خرید مواد، باید همواره از نرخ مواد مورد نیاز واحد تولیدی که از داخل ویاخارج از کشور تهیه می‌شود، اطلاع کافی داشته باشد. همچنین باید به قوانین تجاری و اصول حقوقی معاملات واصول وقوانین اقتصادی آگاه باشد.

مدیریت خرید یک مؤسسه تولیدی، مسئولیتی مهم به عهده دارد و درسیستم کنترل مواد، از موقعیت حساسی برخورداراست. وی با داشتن تشکیلاتی مناسب و صحیح می‌تواند موجب صرفه‌جویی در هزینه‌های مربوط به مواد گردد.

۵ـ۳ـ دوایر کنترل کننده مواد

در واحدهای تولیدی متوسط و بزرگ به دلیل تنوع مواد مورد نیاز جهت تولید محصول، ایجاد دوایری برای

تهیه و کنترل مواد ضروری است . دوایر کنترل کننده مواد عبارتنداز:

۱ـ دایره خرید

۲ـ دایره بازرسی (کنترل کیفیت)

۳ـ دایره انبار

۴ـ دایره حسابداری مواد

۱ـ۵ـ۳ـ دایره خرید (دایره تدارکات)

وظیفه عمده دایره خرید، تهیه مواد اولیه، ملزومات، لوازم یدکی، مواد کمکی و ابزار ووسایل مورد نیاز واحد تولیدی است. در دایره خرید فهرستی از مشخصات فنی کلیه مواد مصرفی مورد نیاز واحد تولیدی تهیه می‌شود و دراختیار ماموران خرید قرارمی گیرد، تا پس از دریافت درخواست‌های خرید، در انجام سفارشات دقت کافی به عمل آورند. ضمناً لیستی از اسامی و آدرس فروشندگان مواد مورد نیاز همراه با شماره فنی مواد و لیست قیمت‌ها و تغییرات آن تهیه می گردد، تا درموقع لزوم به سهولت در دسترس قرارگیرد.

خریدها الزاماً باید درقبال وصول درخواست سفارش مواد که دارای امضاء مجاز باشد با انجام تشریفات خاص مربوط به خرید مواد صورت گیرد. تشریفات خرید عبارتنداز:

ـ دریافت برگ درخواست خرید مواد

ـ صدور برگ موقت سفارش خرید، جهت فروشندگان مواد واستعلام بهای آن

ـ بررسی پیشنهادهای رسیده ازطرف فروشندگان وانتخاب مناسب‌ترین آنها

ـ ارسال یک نسخه از سفارش خرید به فروشنده مورد نظر که به منزله قرارداد خرید بین خریدار و فروشنده می‌باشد.

۲ـ۵ـ۳ـ دایره بازرسی وکنترل کیفیت: دراین دایره لازم است مواد خریداری شده، قبل از اینکه به انبار تحویل داده شود، ازنظر کمی وکیفی مورد بازرسی قرارگیرد تا اطمینان حاصل شود، که مواد رسیده مغایر با مواد درخواستی نباشد. اگر مواد خریداری شده دارای عیب ونقصی باشد و یا مطابق نمونه نباشد، از طریق دایره خرید به اطلاع فروشنده میرسد تا تصمیم لازم اتخاذ گردد.

۳ـ۵ـ۳ـ دایره انبار : قسمت عمده‌ای از منابع نقدی مؤسسات تولیدی جهت خرید و نگهداری مواد به مصرف می‌رسد . لذا چنانچه از روش‌های مطمئن و متداول انبار داری استفاده نشود زیان‌های فراوانی متوجه واحد تولیدی خواهد شد، به طور مثال عدم رعایت نگهداری موجودی مواد به مقدارکافی موجب توقف تولید می گردد. دراین صورت، بدون اینکه محصولی تولید شده باشد هزینه‌های زیادی به بارخواهد آمد و با خریدهای فوری برای جلوگیری از توقف تولید نیز، هزینه‌های تولید افزایش خواهد یافت.

از سوی دیگر اگر مواد خریداری شده بیشتر از مقدار لازم باشد موجب رکود نقدینگی، افزایش هزینه‌های انبارداری و نابابی مواد خواهد شد.

روش انبارداری باید به نحوی باشد که از فاسد شدن، افت نامناسب و حیف ومیل مواد جلوگیری شود و نقل وانتقال، جابه‌جایی، حفظ و نگهداری موجودی مواد به نحو مطلوب صورت گیرد.

محل انبار باید حتی المقدور نزدیک به محل تولید باشدتا انتقال مواد به خصوص مواد سنگین و پرحجم به واحد تولیدی و دوایر مربوط به آسانی و با کمترین هزینه انجام شود.

وظیفه نگهداری مواد وسایر موجودی‌های جنسی، همچنین مسئولیت امور انبار به عهده انبارداراست. انباردار باید تجربه کافی دراعمال روش‌های انبارداری، لیاقت و کفایت اداره انبار را داشته باشد و امانت‌داری او موردتأیید قرار گیرد.

درمؤسسات تولیدی باتوجه به نحوه فعالیت، انبارها به انباراصلی وانبارهای فرعی تقسیم می‌شوند.

درواحدهای بزرگ تولیدی به دلیل حجم زیاد تولید، ساختمان انبار مرکزی (انبار اصلی) را نمی‌توان نزدیک کلیه واحدهای تولیدی احداث نمود . بر همین اساس درهرواحد تولیدی یک انبار فرعی در نظر گرفته می‌شود و انبارمرکزی در زمان‌های مناسب مواد موردنیاز دوایر مختلف تولیدی را به انبار همان دایره تولیدی ارسال می‌نماید. پس برای اداره انبارهای فرعی، نیاز به انباردارانی است که مسئولیت اداره این انبارها را زیر نظرانباردار اصلی (مسئول امورانبارها) به عهده بگیرند.

وظایف انباردار: وظایف انبارداریا مسئول امور انبارها عبارت است از :

ـ تکمیل وارسال برگ درخواست خرید مواد، ملزومات وقطعات ولوازم یدکی به دایره خرید با درنظر گرفتن تعداد یا مقدار مواد موجود درانبار (فرم شمارهٔ ۱)

فرم شماره (۱)

برگ درخواست خرید مواد					
به : اداره خرید دایرهٔ درخواست کننده:				شماره : تاریخ :	
محل تحویل	علت درخواست (موارد مصرف)				
مقدار	کد	شرح	موجودی فعلی	حداکثر موجودی	حداقل موجودی
....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....
امضای انباردار:			امضای تصویب کننده:		

۲- دریافت مواد وارده به انبار وثبت تعداد یا مقدار مواد دریافتی درکارت انبار پس از اطمینان از مطابقت آن با مشخصات در برگ سفارش خرید (فرم شماره ۲ کارتکس انبار)

۳- تکمیل اعلامیه رسید مواد (قبض انبار و تحویل آن به مسئول مربوطه، مبنی بر دریافت مواد توسط انبار فرم شمارهٔ ۳)

فرم شماره (۲)

کارتکس انبار

شماره کارت :.................... شرح مواد : .... مقدار معمولی سفارش: .... کد:	شماره قفسه : .... حداقل موجودی: .... حداکثر موجودی: .... حد تجدید سفارش: .... شماره ۱: ....

وارده				صادره				موجودی	ملاحظات
تاریخ		شماره قبض انبار	مقدار	تاریخ		شماره حواله انبار	مقدار	مقدار	
روز	ماه			روز	ماه				

فرم شماره (۳)

اعلامیه رسید مواد

((قبض انبار))

شماره : ....

تاریخ : ....

ردیف	شرح	شماره سفارش	تعداد بسته ها	مقدار	این قسمت، توسط حسابداری تکمیل می‌شود	
					نرخ	مبلغ

وسیله حمل و نقل و شماره آن	گزارش بازرسی:	تحویل گیرنده

شماره درخواست خرید مواد	شماره فاکتور	شماره قفسه انبار	شماره کارت انبار	ثبت حسابداری صفحه .... روزنامه خرید

۴- انباردارموظف است، مواد دریافتی را باتوجه به مشخصات آنها درمحل‌های مناسب قرار دهد و آنها را کد گذاری و طبقه‌بندی نماید و پس از دریافت تقاضای دوایر تولیدی، (یا دریافت حواله انبار (فرم شماره ۴)) مواد درخواستی را به دوایر درخواست کننده تحویل دهد.

فرم شماره (۴)

<table>
<tr><td colspan="8">شماره .... — اعلامیه صدورمواد — شماره : ....
تاریخ .... — ((حواله انبار)) — تاریخ : ....
نام و شماره قسمت درخواست کننده : ... — نام یا شماره انبار........</td></tr>
<tr><td>ردیف</td><td>شماره مواد</td><td>نام ومشخصات مواد</td><td>شماره سفارش کار</td><td>واحد مصرف کننده</td><td>مقدار تحویلی</td><td>نرخ</td><td>مبلغ</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="8">جمع کل</td></tr>
<tr><td colspan="5">نام وامضای انبار دار.........................
نام وامضای قیمت گذار.........................</td><td colspan="3">نام وامضای تحویل گیرنده ....</td></tr>
</table>

۵ـ انباردار باید مانده کارت‌های انبار را با موجودی واقعی انبار تطبیق دهد.
۶ـ همچنین باید گزارشی از مواد ناباب و کم مصرف تهیه و جهت اطلاع مدیران ارسال نماید.
۷ـ ضمناً، حفظ و نگهداری مواد موجود در انبار به عهده انبارداراست.

در بعضی از مؤسسات تولیدی برگ درخواست خرید مواد، به‌وسیله مهندسی تولید، دوایر تولیدی و یا دایره تعمیرات تکمیل و به دایره خرید، ارسال می گردد.

۱ـ۳ـ۵ـ۳ـ عوامل مؤثر درتکمیل و ارسال برگ درخواست مواد: انباردار باید هنگام تکمیل برگ درخواست خرید مواد به عواملی مانند مصرف روزانه، مدت رسیدن سفارش به انبار، با صرفه ترین مقدار سفارش و هزینه‌های نگهداری مواد توجه داشته باشد و تمام این عوامل را درمحاسبات خود دخالت دهد. ضمناً باید مواردی از قبیل، حد تجدید سفارش، حداقل وحداکثر موجودی را نیز مدنظر قرار دهد. زیرا تمام این عوامل درتعداد یا مقدار موادی که باید در انبار نگهداری شود مؤثر خواهد بود.

۲ـ۳ـ۵ـ۳ـ حد تجدید سفارش : حد تجدید سفارش عبارت از تعداد یامقدار مواد بین حداقل وحداکثر موجودی انبارمی باشد. بنابراین بلافاصله پس از رسیدن موجودی انبار به این تعداد، باید نسبت به خرید مجدد مواد اقدام لازم به عمل آید، تا اطمینان حاصل شود که مواد خریداری شده قبل از رسیدن موجودی انبار به میزان حداقل به انبار خواهد رسید.

حد تجدید سفارش مستقیماً به دوعامل شامل، حداکثر مصرف روزانه مواد و حداکثر مدت رسیدن مواد سفارش داده شده به انبار بستگی دارد واز رابطه زیر محاسبه می‌شود.

حداکثر مدت وصول مواد × حداکثر مصرف روزانه مواد = حد تجدید سفارش

مثال ۱: یک واحد تولیدی برای ساخت محصول از یک نوع ماده اولیه بنام ماده الف استفاده می‌نماید. وحداکثر مصرف روزانه آن مقدار ۲/۹۰۰ کیلو می باشد. اگر مدت وصول مواد (از تاریخ تکمیل برگ درخواست خرید تا تاریخ رسیدن مواد به انبار) حداکثر ۱۶ روز باشد، حد تجدید سفارش به صورت زیر محاسبه می‌شود.

کیلو ۴۶,۴۰۰ = ۱۶×۲,۹۰۰ = حد تجدید سفارش

۳ـ۳ـ۵ـ۳ـ حداقل موجودی مواد : حداقل موجودی عبارت از تعداد یا مقدارموادی است که باید همواره در انبار موجود باشد و درصورت امکان و درشرایط عادی نباید موجودی انبار از آن مقدار کمتر شود. مقدار حداقل موجودی مواد با توجه به عوامل زیر محاسبه می‌شود:

ـ مصرف روزانه مواد: مقدارمواد مصرفی مستقیماً به تعداد یا مقدار تولید بستگی دارد. بنابراین معمولاً مواد مورد نیاز دوایر تولیدی روزانه از انبارصادر و به قسمت‌های مختلف تولید تحویل می گردد. به خصوص درکارخانه‌هایی که محصول مشابه به صورت انبوه تولید می‌نمایند، این نحوه عمل متداول تر است. براین اساس مقدار مصرف روزانه به میزان تولید وابسته است، هرچه مقدار تولید افزایش یابد مقدار مواد مصرفی نیز افزایش خواهد یافت.

ـ مدت وصول مواد به انبار : برای برآورد مدت رسیدن مواد به انبار باید به نحوهٔ تهیه مواد توجه شود. زیرا

مواد را به دوصورت می‌توان تهیه نمود، یا ازطریق سفارشات داخلی ویاازطریق سفارشات خارجی.

معمولاً برای تهیه مواد از داخل کشور زمان کوتاه‌تری نیاز است، ولی برای تهیه و خرید مواد از خارج کشور به زمان بیشتری نیاز است. زیرا تهیه مواد از خارج مستلزم تشریفاتی از قبیل گشایش اعتبار، حمل ونقل دریایی و زمینی و نیز ترخیص مواد از گمرگ می باشد. این عملیات موجب می‌شود مواد خریداری شده دیرتر به کارخانه برسد. پیش‌بینی زمان وصول مواد به انبار از تاریخ تکمیل برگ درخواست خرید، تا تاریخ رسیدن مواد به انبار می باشد و ازآنجا که مقدار مصرف روزانه و مدت رسیدن مواد به انبار درطول دوره مالی ثابت نیست، برای محاسبه حداقل موجودی مواد، متوسط مدت و متوسط مصرف ملاک محاسبه قرارمی گیرد. حداقل موجودی از رابطهٔ زیرمحاسبه می‌شود.

(متوسط مدت وصول مواد x متوسط مصرف روزانه) - حد تجدید سفارش = حداقل موجودی مواد

چون ظرفیت تولید کارخانه‌های مختلف با هم برابر نیست و ازسوی دیگر میزان مصرف مواد مختلف دریک کارخانه متفاوت است، میزان حداقل موجودی مواد درواحدهای مختلف تولیدی و یا درمورد مواد مختلف نیز یکسان نیست.

مثال۲: با درنظرگرفتن اطلاعات مثال (۱) اگر حداقل مصرف روزانه مواد مقدار ۱,۶۰۰کیلو وحداقل زمان برای وصول مواد ۸ روزباشد. حداقل موجودی مواد به صورت زیر محاسبه می‌شود.

حداقل موجودی مواد =۴۶,۴۰۰-(۲,۲۵۰×۱۲)=۱۹,۴۰۰

متوسط مصرف مواد $= \frac{۲'۹۰۰+۱۶۰۰}{۲} =$ ۲'۲۵۰ کیلو

متوسط مدت وصول $= \frac{۱۶+۸}{۲} =$ ۱۲ روز

۴ـ۳ـ۵ـ۳ـ با صرفه‌ترین تعداد (مقدار) سفارش:

مؤسسات تولیدی معمولاً مواد موردنیاز را به صورت عمده خریداری می‌نمایند. زیرا در خریدهای عمده بهای هر واحد مواد خریداری شده کاهش می‌یابد. از طرف دیگر هزینه‌های مربوط به خرید مواد از قبیل هزینه استعلام بهاء، هزینه گشایش اعتبار درخریدهای خارجی و هزینه حمل ونقل، صرفه‌جویی خواهد شد. ولی خریدهای عمده موجب می‌شود تا هزینه نگهداری مواد (هزینه انبارداری) افزایش یابد و در بسیاری موارد خطر کاهش قیمت مواد، زیان واحد تولیدی را دربرخواهد داشت . خریدهای عمده باعث راکد ماندن نقدینگی واحد تولیدی نیز خواهد شد.

چنانچه خرید مواد به دفعات و درچند نوبت انجام شود، هزینه سفارش خرید افزایش می یابد ولی هزینه انبار داری کاهش یافته و احتمال خطر ارزان شدن مواد نیز منتفی خواهد شد.

باتوجه به مطالب فوق معلوم می‌شود، با صرفه‌ترین تعداد یا مقدار سفارش عبارت است از تعداد یا مقدار موادی که حداقل هزینه‌های سالانه مربوط به موجودی‌ها را در برداشته باشد. زیرا بسیاری از هزینه‌های مربوط به سفارش مواد با مقدار سفارش آن مواد رابطه مستقیم دارد. به بیان دیگر بسیاری از این هزینه‌ها، با افزایش تعداد سفارش افزایش و با کاهش تعداد سفارش، کاهش می‌یابند.

باصرفه‌ترین مقدار سفارش مواد، باتوجه به هزینه سفارش، هزینه نگهداری (انبارداری) موجودی‌ها واثر راکد ماندن نقدینگی مؤسسه به علت خریدهای عمده تعیین و محاسبه می گردد.

باصرفه ترین مقدار سفارش به راه‌های مختلف محاسبه می‌شود ویکی از راه های محاسبه آن استفاده از رابطه زیر است.

$$\text{با صرفه‌ترین تعداد سفارش} = \sqrt{\frac{\text{هزینه هر بارسفارش} \times 2 \times \text{مقدارمصرف سالانه}}{\text{بهای خرید هرواحد} \times \text{درصد هزینه نگهداری}}}$$

ـ مقدار مصرف سالانه در ابتدای هردوره مالی با درنظرگرفتن برنامه تولید پیش بینی می شود.

ـ هزینه هربارسفارش :

این هزینه به چند عامل شامل هزینه تهیه برگ‌های درخواست و سفارش خرید، هزینه‌های ثابت گشایش اعتبار، هزینه ثبت سفارش، هزینه بارگیری و تخلیه محموله‌های خریداری شده، هزینه تهیه گزارش دریافت مواد، هزینه رفع اشتباه درمقدار و کیفیت مواد وارده و یا تأخیر درتحویل مواد ونیز هزینه حسابداری مربوط به عملیات خرید مواد و پرداخت وجه آن به فروشنده بستگی دارد.

ـ هزینه نگهداری :

این هزینه‌ها به عواملی مانند، هزینه‌های انبارداری، حمل ونقل، بیمه، موجودی انبار، همچنین افت وزن،نشتی ونایابی موجودی‌ها بستگی دارد.

هزینه نگهداری مواد به دوطریق محاسبه می‌شود، که عبارت است از :

۱ـ محاسبه هزینه نگهداری هرواحد مواد درانبار.

۲ـ محاسبه هزینه نگهداری براساس درصدی از ارزش متوسط موجودی انبار

ـ بهای خرید یک واحد مواد عبارت است از کلیه هزینه‌های مربوط به خرید و تهیه یک واحد مواد

تعداد دفعات سفارش مقرون به صرفه: با توجه به باصرفه‌ترین مقدار سفارش که پیش از این محاسبه شد می توان تعداد دفعات سفارش مقرون را از رابطه زیر محاسبه کرد:

$$\text{تعداد دفعات سفارش مقرون به صرفه} = \frac{\text{مقدار مصرف سالانه}}{\text{با صرفه ترین مقدارسفارش}}$$

رابطه بالا نشان دهنده این مطلب است که مواد مورد نیاز دوره مالی باید طی چند سفارش خریداری شود. اینک با یک مثال توضیح بیشتری داده خواهد شد.

مثال ۳: شرکت تولید پایدار سالانه به تعداد ۲۵۶,۰۰۰ واحد مواد جهت ساخت محصول نیاز دارد. بهای خرید یک واحد از این ماده اولیه ۷۲۰ ریال می باشد. هزینه هر بار سفارش شامل هزینه ثبت سفارش ۴,۷۰۰ ریال، هزینه گشایش اعتبار ۳,۴۰۰ ریال هزینه تخلیه ۵,۸۰۰ ریال و سایر هزینه‌های سفارشی ۴,۱۰۰ ریال همچنین هزینه نگهداری

۵٪ می‌باشد. با صرفه‌ترین تعداد خرید و تعداد دفعات سفارش مقرون به صرفه به صورت زیر محاسبه می‌شود.

$$\text{باصرفه‌ترین مقدار سفارش} = \sqrt{\frac{۲۵۶,۰۰۰ \times ۲ \times ۱۸,۰۰۰}{٪۵ \times ۷۲۰}} = ۱۶۰۰۰ \text{ کیلو}$$

$$\text{تعداد دفعات سفارش} = \frac{۲۵۶,۰۰۰}{۱۶,۰۰۰} = ۱۶ \text{ دفعه}$$

ازآنجاکه مواد اولیه مرتباً خریداری و در تولید مصرف می‌شود، با محاسبه دفعات گردش موجودی مواد، مشخص می‌شودهرماده اولیه درطول دوره مالی چند بار جایگزین گردیده است. در واقع هرچه میزان تولید بیشتر باشد، دفعات گردش موجودی مواد نیز بیشتر خواهد بود،که این مطلب گویای فعالیت واحد تولیدی است.

دفعات گردش موجودی مواد به دو عامل بستگی دارد که عبارتنداز: جمع مواد مصرف شده طی دوره و متوسط موجودی مواد.

جمع مواد مصرف شده طی دوره با استفاده از حواله‌های انبار و یا گزارش مقدار مصرف که در حسابداری مواد تهیه شده به دست می آید. همچنین متوسط موجودی مواد عبارت از: نصف حاصل جمع موجودی مواد اول و آخر دوره می‌باشد.

$$\text{دفعات گردش موجودی مواد} = \frac{\text{مقدار مواد مصرف‌شده طی دوره}}{\text{متوسط موجودی مواد}}$$

$$\text{متوسط موجودی مواد} = \frac{\text{مقدار موجودی پایان دوره + مقدار موجودی اول دوره}}{۲}$$

۵ـ۳ـ۵ـ۳ـ دوره گردش موجودی مواد : مدت زمانی که مواد وارده در انبار باقی می ماند را دوره گردش موجودی مواد گویند. به عبارت دیگر از تاریخ ورود مواد به انبار تا تاریخ صدورآن به تولید (یعنی مدت توقف مواد در انبار)، دوره گردش موجودی مواد خواهد بود. هرقدر مدت توقف مواد در انبار بیشتر باشد، هزینه انبار داری و زیان ناشی از رکود وجه نقد بیشتر خواهد شد. همچنین احتمال افت و ضایعات آن نیز بیشتر است . درنتیجه بهای مواد مصرف شده در تولید افزایش می یابد، زیرا زیان ناشی از ضایعات مواد بر مواد سالم سرشکن می‌شود و موجب افزایش بهای مواد سالم می گردد. از سوی دیگر افزایش هزینه نگهداری و زیان حاصل از رکود نقدینگی هم، موجب افزایش بهای موجودی مواد خواهد شد.

دوره گردش موجودی مواد از تقسیم روزهای سال (معمولاً به جای ۳۶۵ روز ۳۶۰ روز ملاک محاسبه قرار می گیرد) بر دفعات گردش موجودی مواد به دست می آید و درنتیجه دوره گردش موجودی مواد برحسب روز محاسبه می‌شود.

$$\text{دوره گردش موجودی} = \frac{۳۶۰}{\text{دفعات گردش موجودی مواد}}$$

باید توجه داشت، که دوره گردش موجودی کالا درمؤسسات بازرگانی و مؤسسات تولیدی نیز به همین صورت محاسبه می‌شود و تمام مطالب یاد شده درمورد موجودی کالا نیز، صدق می کند.

مثال۴: شرکت تولیدی پایدار طی یک دوره مالی ۶ بار اقدام به خرید یک ماده اولیه بنام ماده (الف) نموده است. اطلاعات مربوط به مقدار مواد خریداری شده در هر نوبت و نیز مقدار موجود مواد اول و پایان دوره این شرکت به قرار زیراست:

۱ـ موجودی مواد اول دوره مقدار ۴,۸۰۰ کیلو و موجودی مواد پایان دوره مقدار ۲,۰۰۰ کیلو می‌باشد.

۲ـ خریدهای طی دوره عبارتنداز:

خرید	۱۳××/۱/۱۸ مقدار	۹,۴۰۰ کیلو
خرید	۱۳××/۳/۵ مقدار	۱۲,۲۰۰ کیلو
خرید	۱۳××/۵/۸ مقدار	۱۸,۲۰۰ کیلو
خرید	۱۳××/۷/۱۱ مقدار	۱۶,۵۰۰ کیلو
خرید	۱۳××/۹/۱۵ مقدار	۱۱,۱۰۰ کیلو
خرید	۱۳××/۱۱/۲۵ مقدار	۶,۶۰۰ کیلو

ضمناً طی دوره مالی جمعاً مقدار ۲/۰۰۰ کیلو مواد به فروشنده برگشت داده شده است. مقدار مواد مصرفی، دفعات گردش موجودی مواد و دوره گردش موجودی به صورت زیر محاسبه می‌شود.

حل مثال۴: ابتدا گزارش مقدار مواد مصرف شده طی دوره مورد نظر به صورت زیر تهیه می‌شود.

شرکت ....

گزارش مقدار مواد مصرف شده

برای سال مالی ....

مقدار موجودی مواد اول دوره			۴/۸۰۰ کیلو
اضافه می‌شود: مقدارمواد خریداری شده :			
۱/۱۸	۹,۴۰۰		
۳/۵	۱۲,۲۰۰		
۵/۸	۱۸,۲۰۰		
۷/۱۱	۱۶,۵۰۰		
۹/۲۵	۱۱,۱۰۰		
۱۱/۲۵	۶,۶۰۰		
جمع مواد خریداری شده طی دوره	۷۴,۰۰۰		
کسرمی‌شود مقدارمواد برگشتی	۲,۰۰۰		
مقدارمواد خالص خرید مواد طی دوره			۷۲,۰۰۰
مقدار موجودی مواد حاضر به مصرف		۷۶,۸۰۰	
کسرمی‌شود: مقدار موجودی پایان دوره			۲,۰۰۰
مقدار مواد مصرف شده طی دوره			۷۴,۸۰۰

پس از محاسبه مقدار مواد مصرف شده طی دوره باید به ترتیب دفعات گردش و دوره گردش موجودی مواد محاسبه گردد.

$$\text{دفعات گردش موجودی مواد} = \frac{۷۴,۸۰۰}{\frac{۴۸۰۰+۲۰۰۰}{۲}} = \text{۲۲ دفعه}$$

۶ـ۳ـ۵ـ۳ـ حداکثر موجودی مواد : حداکثر موجودی مواد عبارت از: مقدار موادی است که درشرایط عادی نباید موجودی انبار از آن بیشتر شود. زیرا دراین صورت به علت ناباب شدن و تغییر مشخصات فنی بعضی از مواد، همچنین راکد ماندن سرمایه به کار رفته درخرید مواد، زیانها و خسارت‌هایی متوجه مؤسسه خواهد شد.

برای محاسبه حداکثر موجودی مواد باید مواردی مانند، سرعت مصرف مواد، گنجایش و ظرفیت انبار، مدت زمان دریافت سفارش جدید، هزینه‌های نگهداری مواد و باصرفه‌ترین مقدار سفارش نیز درنظر گرفته شود.

حداکثر موجودی مواد از رابطهٔ زیر محاسبه می‌شود.

حداقل مدت وصول مواد × حداقل مصرف روزانه − با صرفه ترین مقدار سفارش + حدتجدید سفارش = حداکثر موجودی مواد

مثال : اطلاعات مربوط به مواد مصرفی شرکت تولیدی پایدار که قبلاً قسمتی از آنها درصفحات قبل محاسبه شده عبارت است از :

۱– حداکثر مصرف روزانه ۲,۹۰۰ کیلو و حداقل مصرف روزانه ۱,۶۰۰ کیلومی باشد.

۲– مدت دریافت مواد حداقل ۸ روز و حداکثر ۱۶ روز می باشد.

۳– با صرفه ترین مقدار سفارش ۱۶,۰۰۰ کیلو مواد خواهد بود.

۴– حد تجدید سفارش مقدار ۴۶,۴۰۰ کیلو می باشد.

۵– حداکثر موجودی مواد به صورت زیر محاسبه می‌شود.

کیلو ۴۹,۶۰۰ = (۸ × ۱,۶۰۰) – ۱۶,۰۰۰+ ۴۶,۴۰۰ = حداکثر موجودی مواد

همان‌طورکه مشاهده می‌شود، حداکثر موجودی مواد مقدار ۴۹,۶۰۰ کیلو وحداقل موجودی مواد مقدار ۱۹,۴۰۰ کیلو می باشد . حد تجدید سفارش مقداری بین حداقل و حداکثر موجودی یعنی مقدار ۴۶,۴۰۰ کیلو محاسبه شده است. بنابراین بلافاصله بعدازاینکه مقدار موجودی مواد به میزان حد تجدید سفارش رسید، باید درخواست خرید مجدد به عمل آید. البته اگر واحد تولیدی تمایل به مصرف آن ماده اولیه را در آینده نداشته باشد، نیازی به سفارش جدید نسبت به آن مواد نخواهد بود. اینک با ارائه یک مثال و حل آن به توضیح بیشترمی‌پردازیم.

مثال : شرکت تولیدی اترک برای ساخت محصولات خود از ماده اولیه (ب) استفاده می نماید. اطلاعات مربوط به این مواد طی یک دوره مالی به قرارزیراست:

۱– مصرف روزانه مواد درکارخانه حداقل ۵۰ کیلو و حداکثر ۸۰۰ کیلو می باشد.

۲– مدت رسیدن مواد به انبار حداقل ۱۰ روز و حداکثر ۱۸ روز است.

۳– هزینه نگهداری مواد با نرخ ۴٪ می باشد.

۴– مقدار موجودی مواد دراول دوره مالی ۵۰,۰۰۰ کیلو ودرپایان دوره مالی ۳۰,۰۰۰ کیلو می‌باشد.

۵– مقدار مواد مصرف شده طی دوره مالی ۱,۸۰۰,۰۰۰ کیلو می‌باشد.

۶- هزینه هربارسفارش مبلغ ۴,۰۰۰ ریال است.

۷- مقدار موادی که درسال موردنیاز است ۱,۶۰۰,۰۰۰ کیلو می‌باشد.

۸- ماده (ب) درطول دوره مالی با نرخ کیلویی ۸۰۰ ریال خریداری می‌شود.

باتوجه به این اطلاعات : حد تجدید سفارش، حداقل موجودی، دوره گردش موجودی، دفعات گردش موجودی، با صرفه‌ترین مقدار سفارش و حداکثر موجودی ماده (ب) به‌صورت زیرمحاسبه می‌شود.

حل مثال بالا:

$$\text{حد تجدید سفارش} = ۸۰۰ \times ۱۸ = ۱۴,۴۰۰$$

$$\text{حداقل موجودی} = ۱۴'۴۰۰ - \left(\frac{۱۰+۱۸}{۲} \times \frac{۵۰+۸۰۰}{۲}\right) = ۸,۴۵۰ \text{ کیلو}$$

$$\text{حداقل موجودی} = ۱۴,۴۰۰ - (۱۴ \times ۴۲۵) = ۸ / ۴۵ = ۸,۴۵۰ \text{ کیلو}$$

$$\text{دفعات گردش موجودی مواد} = \frac{۱,۸۰۰,۰۰۰}{\frac{۵۰,۰۰۰ - ۳۰,۰۰۰}{۲}} = \frac{۱,۸۰۰,۰۰۰}{۴۰,۰۰۰} = ۴۵ \text{ دفعه}$$

$$\text{دوره گردش موجودی مواد} \quad \frac{۳۶۰}{۴۵} = ۸ \text{ روز}$$

$$\text{با صرفه‌ترین مقدار سفارش} = \sqrt{\frac{۱'۶۰۰'۰۰۰ \times ۲ \times ۴۰۰۰}{۴ \times ۸۰۰}} = ۲۰'۰۰۰ \text{ کیلو}$$

$$\text{حداکثر موجودی مواد} = ۱۴,۴۰۰ + ۲۰'۰۰۰ - (۱۰ \times ۵۰) = ۳۳'۹۰۰ \text{ کیلو}$$

همانگونه که درمحاسبات مشخص شده، حد تجدید سفارش مقدار ۱۴,۴۰۰ کیلو مواد می باشد، که رقمی بین حداقل ۸,۴۵۰ کیلو وحداکثر ۳۳,۹۰۰ کیلو خواهد بود.

۷-۳-۵-۳ کسری و اضافه موجودی انبار: درانبار برای هرماده اولیه یک کارت تحت عنوان کارت انبار نگهداری می‌شود. کلیه مواد وارده به انبار به لحاظ تعداد، مقدار، اندازه و ... درستون وارده کارت انبار ثبت می‌شود وکلیه مواد صادره از انبار نیز در قسمت صادره کارت ثبت می گردد. بنابراین قسمت موجودی کارت انبار همواره نشان‌دهنده مقدار موجودی هر ماده اولیه درانبار می باشد.

معمولاً درپایان هرماه از بعضی قسمت‌های انبار و درپایان دوره مالی حتماً از تمام قسمت‌های انبار، شمارش عینی یا موجودی برداری به عمل می‌آید. این عمل را انبار گردانی می‌نامند. بنابراین کسری و اضافه موجودی انبار عبارت است از: اختلاف بین موجودی واقعی انبار (اطلاعات به دست آمده از انبار گردانی) با اسناد و مدارک موجود شامل (کارت انبار و کارت حساب انبار دریک تاریخ معین).

بنابراین، اگر موجودی واقعی مواد بیشتر از مانده کارت مواد باشد، اضافه موجودی انبار و اگر موجودی واقعی کمتر از مانده کارت مواد باشد، کسری موجودی خواهیم داشت.

علل کسری یا اضافه موجودی انبار متعدد است که بعضی از آنها عبارتنداز:

۱ـ اشتباه درثبت تعداد یامقدار مواد وارده به انبار یا صادره از انبار درکارت انبار.

۲ـ اشتباه درثبت بعضی ازقبض‌ها و یا بعضی از حواله‌های انبار به لحاظ تعداد یا مقدار درکارت مواد و یا از قلم افتادن ثبت قبض یا حواله انبار درکارت انبار.

۳ـ ثبت نشدن بعضی از حواله‌های انبار به علت نرسیدن حواله به دایره حسابداری مواد، درکارت حساب انبار.

۴ـ کسری انبار به علت تبخیر ویاشکستگی مواد.

۵ـ تقسیم بعضی از قطعات بزرگ به قطعات کوچک.

۶ـ ضایع شدن و درنتیجه از بین رفتن بعضی از مواد درانبار.

۷ـ جذب رطوبت که موجب افزایش وزن بعضی از مواد موجود درانبار خواهد شد.

۸ـ اشتباه درشمارش موجودی انبار زمان انبارگردانی.

۹ـ سوء استفاده و سرقت مواد از انبار.

پس از تطبیق موجودی واقعی انبار با کارت‌های انبار دوحالت ممکن است وجود داشته باشد، که عبارتنداز: کسری موجودی ویااضافه موجودی انبار.

اگرکسری یا اضافه موجودی انبار رقم قابل ملاحظه‌ای نباشد، درپایان دوره مالی کارت‌های انبار بطوری اصلاح می‌شود که مانده کارت‌های انبار با موجودی واقعی برابر گردد.

چنانچه کسری یا اضافه موجودی انبار ازنظر مقداری رقم قابل توجهی باشد، باید ابتدا علل این کسری یا اضافه موجودی کاملاً بررسی شود، سپس با اصلاح کارت‌های انبار وتطبیق مانده آنها با موجودی واقعی انبار، ثبت های مربوطه به اصلاح حساب موجودی مواد دردفاتر انجام شود.

اگر موجودی انبارکسری داشته باشد، معادل مبلغ کسری، حساب کسر یا اضافه موجودی انبار بدهکار و درمقابل کنترل موجودی مواد به همان مبلغ بستانکار می گردد.

کسر یا اضافه موجودی انبار	×××	
کنترل موجودی مواد		×××
ثبت کسری موجودی انبار		

چنانچه اضافه موجودی انبار وجود داشته باشد، معادل مبلغ اضافه موجودی مواد حساب کنترل موجودی مواد بدهکار شده درمقابل حساب کسر یا اضافه موجودی انبار به همان مبلغ بستانکار می‌گردد.

کنترل موجودی مواد	××	
کسر یا اضافه موجودی انبار		××
ثبت اضافه موجودی انبار		

درواقع اصلاح مانده کارت‌های انبار به این منظور است که، مانده کارت‌های انبار با موجودی واقعی مواد در انبار برابر شود.

درپایان دوره مالی باید حساب کسر یا اضافه موجودی مواد بسته شود. به این منظور روش‌های مختلفی وجود دارد. یکی از روش‌های بستن حساب کسر یا اضافه موجودی مواد، انتقال مانده این حساب به خلاصه حساب سودوزیان می‌باشد.

چنانچه حساب کسر یا اضافه موجودی انباردارای مانده بدهکار باشد، برای بستن آن باید حساب خلاصه سود و زیان را بدهکار ودرمقابل حساب کسر یا اضافه موجودی انبار را بستانکار نمود.

خلاصه حساب سود وزیان	××	
کسر یا اضافه موجودی انبار		××
ثبت بستن حساب کسر یا اضافه موجودی انبار		

اگر حساب کسر یا اضافه موجودی انباردارای مانده بستانکار باشد، برای بستن آن، حساب کسر یا اضافه موجودی انبار بدهکار درمقابل خلاصه حساب سودوزیان بستانکار می گردد.

۴ـ۵ـ۳ـ دایره حسابداری مواد: درواحدهای تولیدی بزرگ و متوسط معمولاً دایره حسابداری مستقلی تحت عنوان دایره حسابداری مواد درنظر گرفته می‌شود. دراین دایره کارت‌هایی به نام کارت حساب انبار یا کارت حساب مواد برای هرماده اولیه بطور جداگانه نگهداری می‌شود. در دایره حسابداری مواد کلیه مواد وارده به انبار به لحاظ مقدار و مبلغ با استفاده از اعلامیه‌های رسید مواد، درقسمت وارده کارت حساب مواد، ثبت می شود. همچنین کلیه مواد صادره از انبار با توجه به حواله‌های انبار و با استفاده از یک روش متداول ارزیابی قیمت گذاری شده، سپس درقسمت صادره کارت حساب مواد ثبت می گردد و نتیجه طی خلاصه گزارش مواد مصرفی به دایره حسابداری صنعتی جهت محاسبه بهای تمام شده محصول ارسال می گردد. (کارت حساب مواد درفرم شماره ۵ ارائه گردیده است.)

فرم شماره ۵
کارت حساب مواد

روش ارزیابی.......

شرح مواد .... حداکثر موجودی.................. حد تجدید سفارش.............. شماره صفحهٔ دفتر(یاکارت) ...
کد .... حداقل موجودی .... تعدادسفارش با صرفه .... محل کالا درانبار................

تاریخ		وارده				صادره						موجودی		
روز	ماه	شماره قبض انبار	مقدار	نرخ	مبلغ	شماره حواله انبار	مقدار		نرخ	مبلغ		مقدار	نرخ	مبلغ
							کل	جزء		جزء	کل			

۱ـ۴ـ۵ـ۳ـ محاسبه بهای تمام شده مواد و ثبت‌های مربوط به آن : کلیه عوامل هزینه باید براساس بهای تمام شده درحساب‌ها منظور شوند (اصل بهای تمام شده)، بنابراین با مواد نیز باید به همین صورت عمل شود.

بهای تمام شده مواد علاوه برمبلغ خرید، شامل اقلامی مانند، هزینه حمل خرید و تمام هزینه‌هایی است که از زمان تهیه و تحصیل مواد تا زمان تحویل مواد به انبار به آن تعلق می گیرد.

بعضی از این هزینه‌ها عبارتند از: هزینه حمل ونقل، هزینه بارگیری وتخلیه، هزینه بیمه، هزینه ثبت سفارش و گشایش اعتبار، هزینه استعلام بها، هزینه گمرکی و سود بازرگانی، هزینه بازرسی و کنترل کیفی و...

۲ـ۴ـ۵ـ۳ ثبت‌های مربوط به مواد خریداری شده : برای ثبت بهای تمام شده مواد خریداری شده دو روش مورد استفاده قرار می گیرد، که عبارتند از:

الف) چنانچه زمان ثبت خرید مواد مبلغ واقعی هزینه‌های مربوط به خرید (شامل کلیه هزینه‌ها از زمان خرید تا زمان ورود مواد به انبار) مشخص باشد، ابتدا هزینه‌های انجام شده به بهای خرید اضافه می گردد تا بهای تمام شده مواد خریداری شده به دست آید. سپس ثبت مربوط به مواد خریداری شده به بهای تمام شده، به صورت زیر انجام می‌شود:

کنترل موجودی مواد	××××	
صندوق، بانک ـ اسناد پرداختنی یا حساب‌های پرداختنی		××××
ثبت خرید مقدار........ کیلو مواد به نرخ...... به‌طور..........		

ب) چون دربسیاری از صنایع ودربیشترخریدها، هزینه‌های مربوط به خرید به صورت واقعی تا زمان تحویل مواد به انبار مشخص نمی‌شود، معمولاً در ابتدای دوره مالی با توجه به تجربیات سالهای قبل و بادرنظرگرفتن تغییرات احتمالی درنرخ‌های عوامل هزینه مربوط به خرید مواد، یک نرخ برای کلیه هزینه‌های مربوط به تهیه وتحصیل مواد برآورد و محاسبه می‌گردد. که به آن، نرخ پیش بینی هزینه‌های تحصیل مواد گفته می‌شود. برای برآورد ومحاسبه این نرخ، باید عوامل متعددی درنظرگرفته شود. زیرا این نرخ در طول دوره مالی ملاک محاسبه هزینه‌های مربوط به خرید مواد ودرنتیجه محاسبه بهای تمام شده مواد خریداری شده قرارمی گیرد . این نرخ از ابتدا تا پایان دوره مالی، جهت محاسبه هزینه‌های مربوط به خرید مواد، مورد استفاده قرارمی گیرد. براین اساس، هربار که مواد خریداری می‌شود، پس از کسر تخفیفات خرید، هزینه‌های تهیه وتحصیل مواد با بکارگیری نرخ محاسبه شده به بهای خرید خالص اضافه می گردد. درنتیجه مواد وارده به انبار شامل کلیه هزینه‌های مربوط به خرید، تازمان تحویل خواهد شد (اصل بهای تمام شده).

باتوجه به مطالب فوق از ابتدای دوره مالی در دفتر کل، حسابی با سرفصل «حساب پیش بینی هزینه‌های تهیه و تحصیل مواد» افتتاح می‌گردد، کلیه هزینه‌های برآورد شده برای تهیه و تحصیل مواد بانرخ از پیش تعیین شده به بستانکاراین حساب منظور می‌شود . بنابراین پس از هربار خرید، به ازاء مبلغ خرید وهزینه‌های پیش بینی شده مربوط به آن حساب کنترل موجودی مواد بدهکار شده درمقابل یکی از حساب‌های صندوق، بانک، حساب‌های پرداختنی و یا حساب اسناد پرداختنی، معادل مبلغ واقعی خرید بستانکار وحساب پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد نیز معادل هزینه‌های پیش بینی شده مربوط به خرید بستانکار می گردد.

کنترل موجودی مواد ×××××
صندوق، بانک، اسناد پرداختنی ××××
پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد ×
ثبت مواد خریداری شده طبق قبض انبار شماره .... به طور ....

درپایان دوره مالی با مشخص شدن و دریافت اسناد مربوط به هزینه‌های واقعی انجام شده طی دوره که به تهیه و تحصیل مواد اولیه مربوط می‌شود، حسابی با سرفصل هزینه تهیه مواد در دفتر کل وحساب هر یک از هزینه‌ها در دفتر معین هزینه‌ها به طور جداگانه بدهکار شده، درمقابل حساب‌هایی مانند صندوق، بانک، حساب‌های پرداختنی و یا حساب اسناد پرداختنی بستانکار می گردد.

	دفترمعین	دفتر کل: بد	دفتر کل: بس
کنترل هزینه تهیه مواد		××××	
هزینه حمل خرید	××		
هزینه بارگیری و تخلیه	×		
هزینه حقوق گمرکی	×		
هزینه بیمه	××		
بانک/حساب‌های پرداختنی/ اسناد پرداختنی			××××

ثبت هزینه‌های واقعی تهیه مواد اولیه

در پایان دوره مالی باید حساب کنترل هزینه تهیه مواد و حساب پیش بینی هزینه تهیه مواد بسته شوند. به این صورت که، حساب پیش بینی هزینه تهیه مواد که دارای مانده بستانکار است، بدهکار شده و حساب کنترل هزینه تهیه مواد که دارای مانده بدهکاراست، بستانکار گردد و هردوحساب بسته می‌شوند.

اگر اختلافی بین مانده این دوحساب وجود داشته باشد، به حساب تعدیل هزینه‌های تهیه مواد بدهکار یا بستانکار می‌شود.

حالت اول: پیش بینی هزینه تهیه مواد ××××
کنترل هزینه تهیه مواد ××××
تعدیل هزینه‌های تهیه مواد ×

ثبت بستن حساب‌های پیش بینی و کنترل (هزینه‌های مواد هزینه‌های پیش‌بینی شده بیشتر از هزینه‌های واقعی است).

حالت دوم:
حساب پیش‌بینی هزینه تهیه مواد ×××
تعدیل هزینه تهیه مواد ××
کنترل هزینه تهیه مواد ××

ثبت بستن حساب‌های پیش‌بینی و کنترل هزینه‌های مواد (هزینه پیش‌بینی کمتر از هزینه واقعی است)

در پایان دوره مالی مانده حساب تعدیل هزینه‌های تهیه مواد معرف کسر یا اضافه هزینه پیش بینی شده و هزینه‌های واقعی مربوط به تهیه وتحصیل مواد می باشد. این مانده باید در پایان دوره متناسب با مانده موجودی‌های پایان دوره و بهای تمام شده کالای فروش رفته بین این **دوحساب** سرشکن گردد که به این ترتیب حساب تعدیل هزینه‌های تهیه مواد نیز بسته خواهد شد.

اکنون با یک مثال به توضیح بیشترمی پردازیم:

مثال:

شرکت تولیدی پایدار در دوره مالی جاری اقدام به خرید ماده اولیه نوع (الف) نموده این خریدها عبارتنداز:

۱۳×× /۲/۵ خرید	۱۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال مواد به‌طور نقد
۱۳××/۴/۱۸ خرید	۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال مواد به‌طور نسیه
۱۳××/۷/۲۵ خرید	۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال مواد با صدور سفته ۵ ماهه بدون بهره
۱۳××/۹/۲۶ خرید	۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال مواد با صدور چک
۱۳××/۱۱/۲۸ خرید	۱۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال مواد به طور نسیه

نرخ هزینه‌های تهیه و تحصیل مواد در دوره مالی جاری معادل ۶٪ برآورد شده است و هزینه‌های انجام شده واقعی طی دوره عبارتنداز :

هزینه حمل خرید	۹۲۵,۰۰۰ ریال	هزینه گمرکی و سود بازرگانی	۲,۲۰۰,۰۰۰ ریال
هزینه‌های دایره خرید	۲۷۵,۰۰۰ ریال	هزینه‌های انبار داری وتخلیه بار	۲۹۰,۰۰۰ ریال
هزینه بیمه	۳۹۰,۰۰۰ ریال	هزینه بازرسی وکنترل کیفی	۴۲۰,۰۰۰ ریال

حل مثال: ابتدا کلیه خریدها با احتساب هزینه‌های پیش‌بینی شده برای تهیه و تحصیل مواد ثبت می گردد.

شرح	بدهکار	بستانکار
۱ـ ۲/۵ کنترل موجودی مواد	۱۴,۸۴۰,۰۰۰	
صندوق		۱۴,۰۰۰,۰۰۰
پیش‌بینی هزینه‌های تهیه مواد		۸۴۰,۰۰۰
ثبت مواد خریداری شده به صورت نقد		

هزینه‌های پیش‌بینی شده $۱۴,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۶ = ۸۴۰,۰۰۰$

بهای خرید ۲/۵ $۱۴,۰۰۰,۰۰۰ + ۸۴۰,۰۰۰ = ۱۴,۸۴۰,۰۰۰$

شرح	بدهکار	بستانکار
۲ـ ۴/۱۸ کنترل موجودی مواد	۱۹,۰۸۰,۰۰۰	
پرداختنی		۱۸,۰۰۰,۰۰۰
پیش‌بینی هزینه‌های تهیه مواد		۱,۰۸۰,۰۰۰
ثبت خرید مواد به صورت نسیه		

هزینه‌های پیش بینی شده $۱۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۶ = ۱,۰۸۰,۰۰۰$

بهای مواد ۴/۱۸ $۱۸,۰۰۰,۰۰۰ + ۱,۰۸۰,۰۰۰ = ۱۹,۰۸۰,۰۰۰$

۳- ۷/۲۵ کنترل موجودی مواد ۱۲,۷۲۰,۰۰۰
اسناد پرداختنی ۱۲,۰۰۰,۰۰۰
پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد ۷۲۰,۰۰۰
ثبت خرید مواد و صدور سفته ۵ ماهه

هزینه‌های پیش بینی شده ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۶=۷۲۰,۰۰۰
بهای مواد ۷/۲۵ ۷۲۰,۰۰۰ + ۱۲,۰۰۰,۰۰۰=۱۲,۷۲۰,۰۰۰

۴ـ ۹/۲۶ کنترل موجودی مواد ۲۱,۲۰۰,۰۰۰
بانک ۲۰,۰۰۰,۰۰۰
پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد ۱,۲۰۰,۰۰۰
ثبت خرید مواد به صورت نقد یا صدور چک

هزینه‌های پیش بینی شده ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۶ = ۱,۲۰۰,۰۰۰
بهای مواد ۹/۲۶ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ +۱,۲۰۰,۰۰۰=۲۱,۲۰۰,۰۰۰

۵–۱۱/۲۸ کنترل موجودی مواد ۱۸,۰۲۰,۰۰۰
اسناد پرداختنی ۱۷,۰۰۰,۰۰۰
پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد ۱,۰۲۰,۰۰۰
ثبت خرید مواد به‌صورت نسیه

هزینه‌های پیش بینی شده ۱۷,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۶=۱,۰۲۰,۰۰۰
بهای موادی ۱۱/۲۸ ۱۷,۰۰۰,۰۰۰ +۱,۰۲۰,۰۰۰=۱۸,۰۲۰,۰۰۰

پس از انتقال اقلام ثبت شده از دفتر روزنامه به دفتر کل خواهیم داشت:

کنترل موجودی مواد

بدهکار		بستانکار
۱)	۱۴,۸۴۰,۰۰۰	
۲)	۱۹,۰۸۰,۰۰۰	
۳)	۱۲,۷۲۰,۰۰۰	
۴)	۲۱,۲۰۰,۰۰۰	
۵)	۱۸,۰۲۰,۰۰۰	

پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد

بدهکار		بستانکار	
۷)	۴,۸۶۰,۰۰۰	۱)	۸۴۰,۰۰۰
		۲)	۱,۰۸۰,۰۰۰
		۳)	۷۲۰,۰۰۰
		۴)	۱,۲۰۰,۰۰۰
		۵)	۱,۰۲۰,۰۰۰

در طول دوره مالی کلیه هزینه‌های واقعی انجام شده برای تهیه و تحصیل مواد، در دفتر کل به حساب کنترل هزینه‌های تهیه مواد بدهکارمی شود ودرمقابل حساب‌های مانند صندوق، بانک، حساب‌های پرداختنی و یا حساب اسناد پرداختنی بستانکار می گردد. در دفتر معین هزینه نیز برای هریک از هزینه‌های تهیه و تحصیل مواد، حسابی جداگانه در نظرگرفته می‌شود واین هزینه‌ها به حساب‌های مربوط بدهکار می گردند.

	دفتر معین	دفتر کل بدهکار	دفتر کل بستانکار
۶ـ کنترل هزینه‌های تهیه مواد		۴,۵۰۰,۰۰۰	
هزینه حمل خرید	۹۲۵,۰۰۰		
هزینه‌های دایره خرید	۲۷۵,۰۰۰		
هزینه بیمه	۳۹۰,۰۰۰		
هزینه‌های گمرکی و سود بازرگانی	۲,۲۰۰,۰۰۰		
هزینه‌های تخلیه بار و انبار داری	۲۹۰,۰۰۰		
هزینه بازرسی و کنترل کیفی	۴۲۰,۰۰۰		
حساب‌های پرداختنی			۴,۵۰۰,۰۰۰

ثبت هزینه‌های واقعی انجام شده مربوط به تهیه و تحصیل مواد

کنترل هزینه‌های تهیه مواد

بدهکار		بستانکار	
۶)	۴,۵۰۰,۰۰۰	۷)	۴,۵۰۰,۰۰۰

درپایان دوره مالی، حساب کنترل هزینه‌های تهیه مواد وحساب پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد بسته می‌شوند،که ثبت مربوط به آن به قرارزیر است.

	بدهکار	بستانکار
۷ـ پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد	۴,۸۶۰,۰۰۰	
کنترل هزینه‌های تهیه مواد		۴,۵۰۰,۰۰۰
تعدیل هزینه‌های تهیه مواد		۳۶۰,۰۰۰

ثبت بستن حساب‌های کنترل هزینهٔ تهیه مواد و پیش‌بینی هزینه تهیه مواد

تعدیل هزینه‌های تهیه مواد

بدهکار		بستانکار	
		۷)	۳۶۰,۰۰۰

درپایان دوره مالی، مانده حساب تعدیل هزینه‌های تهیه مواد به نسبت، بین مانده حساب موجودی‌های پایان دوره و

بهای تمام شده کالای فروش رفته سرشکن می گردد وبدین صورت حساب تعدیل هزینه‌های تهیه مواد نیز بسته می‌شود.

۳-۴-۵-۳ ثبت صدور مواد به تولید: انباردار موظف است مواد موجود درانبار را با دریافت برگ درخواست مواد (حواله انبار) که به وسیله قسمت‌ها و دوایر مختلف تولید تکمیل شده باشد به همان قسمت یا دایره تحویل نماید.

یک نسخه از برگ درخواست مواد که بوسیله انبار دار امضاء شده و نشان دهنده تعداد یا مقدار مواد صادره به تولید است به قسمت حسابداری مواد ارسال می‌شود. به این صورت که به ازای مواد مستقیم صادره به تولید، حساب کنترل کالای درجریان ساخت بدهکار وحساب کنترل موجودی مواد بستانکارمی‌شود.

	بدهکار	بستانکار
کنترل کالای درجریان ساخت	××××	
کنترل موجودی مواد		××××
ثبت صدور مواد مستقیم به تولید		

البته اگر مواد غیر مستقیم به تولید صادر شود، معادل بهای آن، حساب کنترل سربارساخت بدهکار و حساب کنترل موجودی مواد بستانکار می گردد.

	بدهکار	بستانکار
کنترل سربار ساخت	××	
کنترل موجودی مواد		××
ثبت صدور مواد غیرمستقیم به تولید		

دربسیاری از واحدهای تولیدی برای ثبت مواد مستقیم و مواد غیر مستقیم (شامل خرید مواد و صدور مواد به تولید) دو حساب جداگانه، یکی برای مواد مستقیم و دیگری برای مواد غیرمستقیم دردفترکل نگهداری می‌شود.

۴ـ۴ـ۵ـ۳ـ برگشت مواد: قسمتی از مواد خریداری شده و یا مواد صادره به تولید ممکن است به دلایل مختلف برگشت داده شود و یا اصطلاحاً مرجوع گردد، درنتیجه می‌توان گفت، برگشت مواد به دوصورت وجوددارد، برگشت تمام یا قسمتی از موادخریداری شده به فروشنده یا برگشت تمام یا قسمتی از مواد صادره به انبار. البته هرکدام از این برگشتی ها دلایل خاص خود را دارا است.

الف) مواد برگشتی به فروشنده :

بسیار اتفاق می افتد که تمام یا قسمتی از مواد خریداری شده بوسیله خریدار به فروشنده برگشت داده می‌شود، مهم‌ترین دلیل‌های مربوط به قرار زیراست:

۱ـ معیوب بودن مواد خریداری شده (دریافت شده)

۲ـ ممکن است مواد خریداری شده با مواد سفارش داده شده مطابقت نداشته باشد.

۳ـ خلف وعده فروشنده درمورد تحویل به موقع مواد.

۴ـ اختلاف خریدار وفروشنده درمورد قیمت مواد ویا مدت پرداخت بهای آن.

لازم به یادآوری است که دراین مورد دلایل دیگری را هم می‌توان ارائه نمود.

ثبت روزنامه مواد برگشتی به فروشنده

از آنجا که درطول دوره مالی، مواد مشابه با نرخ‌های مختلف خریداری می‌شود، در روش‌های ارزیابی مختلف باید مواد برگشتی به فروشنده به‌طور جداگانه بررسی وقیمت گذاری شود. به عبارت دیگر با مواد برگشتی به فروشنده درهریک از روش‌های ارزیابی باید مطابق روش عمل شود.

بهای تمام شده مواد برگشت داده شده: چنانچه اختلافی بین مبلغ دریافتی از فروشنده بابت مواد برگشتی با مبلغی که مطابق روش از حساب کنترل موجودی وجود داشته باشد، اختلاف به حسابی با سرفصل حساب اصلاح مواد یا اصلاح حساب مواد بدهکار یا بستانکار می‌شود. ضمناً مبلغی که قراراست بابت مواد برگشتی به فروشنده از او دریافت شود، به نحوهٔ خرید مواد بستگی دارد. به عنوان مثال اگر مواد به صورت نسیه خریداری شده باشد، مبلغ مواد برگشتی به فروشنده از بدهی خریدار کسر می گردد.

ثبت مواد برگشتی به فروشنده با این فرض که خرید به صورت نقد انجام شده باشد به قرارزیراست:

صندوق	××	
اصلاح مواد	×	
کنترل موجودی مواد		×××
ثبت مواد برگشتی به فروشنده ووصول وجه آن		

اصلاح حساب مواد به جهت اینکه مبلغ دریافتی از فروشنده کمتراز مبلغی بوده که مطابق روش ارزیابی از حساب کنترل موجودی مواد کسر گردیده بدهکار شده است. اگر مبلغ دریافتی یا مبلغ قابل دریافت از فروشنده بیش از مبلغی باشد که از حساب کنترل موجودی مواد کسر می گردد، اصلاح حساب مواد معادل اختلاف موجودی بستانکار خواهد شد.

ضمناً برای بستن حساب اصلاح مواد که حسابی موقتی است، درپایان دوره مالی مانده این حساب بین مانده حساب‌های موجودی‌های پایان دوره و بهای تمام شده کالای فروش رفته سرشکن می گردد.

موجودی‌های پایان دوره دریک مؤسسه تولیدی عبارتنداز: موجودی مواد، موجودی کالای درجریان ساخت و موجودی کالای ساخته شده.

اکنون این سؤال پیش می آید که اگر مواد خریداری شده قبل از تحویل به انبار مورد بازرسی و کنترل قرار می گیرد به چه علت پس از تحویل به انبار نیز ممکن است به فروشنده برگشت داده شود.؟

معمولاً در واحدهای تولیدی متوسط و بزرگ مقدار یا تعداد مواد خریداری شده در هربارخرید زیاد است. لذا امکان بازرسی تمام مواد خریداری شده وجود ندارد، دراین صورت از مواد به صورت نمونه بازرسی به عمل می آید. با این فرض که در قرارداد خرید مواد که هنگام خرید بین خریدار و فروشنده منعقد شده معمولاً این موضوع درج می گردد که امکان برگشت مواد به فروشنده حتی پس از تحویل آن به انبار وجود داشته باشد. درواقع یکی از شرایط مناسب فروش که خریدار را تشویق به انتخاب آن فروشنده می نماید، برقراری شرایط مناسب جهت برگشت مواد می‌باشد.

مواد برگشتی به فروشنده، موجودی انباررا کاهش می دهد، ولی معمولاً حسابداری مواد آن‌را در ستون وارده کارت حساب مواد با علامتی مشخص یا به رنگ قرمز ثبت می نماید ودرستون موجودی، تعداد و مبلغ مواد برگشتی به فروشنده از تعداد ومبلغ موجودی کسر می‌شود.

ب) برگشت مواد به انبار:

دربسیاری از موارد ممکن است تمام یا قسمتی از مواد صادره به تولید مجدداً به انبار برگشت داده شود. بعضی از دلایل برگشت مواد به انبارعبارت است از:

۱ـ موادی که ازطرف دوایر تولیدی درخواست شده، بیش از مواد مورد نیاز باشد، دراین صورت مواد اضافی به انبار بــرگشت داده می‌شود. حتی اگرمواد به صورت مستقیم به تولید صادر شده باشد (بدون اینکه تحویل انبارشده باشد، مستقیماً پس از خرید وارد خط تولید شود) بازهم مواد اضافه برنیاز، به انبار برگشت داده می‌شود.

تذکر: اگر مواد خاصی برای ساخت محصولی معین خریداری شود. معمولاً این مواد بدون اینکه به صورت فیزیکی تحویل انبارشود، به تولید صادر می‌گردد. با صدور قبض انبار و حواله انبار به‌طور هم زمان، فرض براین است که مواد به انبار تحویل داده شده و از انبار صادرگردیده است. براساس این فرض، مواد برگشتی به انبار تحویل داه می‌شود.

۲ـ موادی که به تولید صادر شده با مواددرخواستی به وسیله دوایر تولیدی مطابقت نداشته باشد.

۳ـ ممکن است مقداری مواد برای ساخت یک سفارش، به تولید صادر شده باشد، درصورتی که سفارش دهنده از سفارش خود صرف نظر نماید، مواد به انبار برگشت داده می‌شود.

۴ـ احتمال اینکه درخواست کننده مواد درمورد کد و یا شماره مواد اشتباه کرده باشد وجودداردکه دراین صورت نیزمواد صادره به انبار برگشت داده می‌شود.

ثبت مواد برگشتی به انبار

موادی که از تولید به انبار برگشت داده می‌شود، با همان نرخی که به تولید صادر شده بود، در دفاتر ثبت می‌شود. به عبارت دیگر، مواد برگشتی به انبار به منزلهٔ مواد وارده به انبار خواهد بود وموجب افزایش موجودی مواد خواهد شد. ولی از آنجا که ممکن است مواد برگشتی به انبار با مواد خریداری شده طی دوره اشتباه شود، حسابداران معمولاً مقدار ومبلغ مواد برگشتی به انبار را، درستون صادره کارت حساب مواد با علامتی مشخص ثبت و مقدار ومبلغ آن‌را به مقدار ومبلغ موجودی اضافه می‌نمایند.

ثبت مواد برگشتی به انبار به این صورت است که، معادل مبلغ مواد مستقیم برگشتی، حساب کنترل موجودی مواد بدهکار وبه همان مبلغ، حساب کنترل کالای درجریان ساخت بستانکار می‌گردد.

	بدهکار	بستانکار
کنترل موجودی مواد	×××	
کنترل کالای در جریان ساخت		×××
ثبت مواد مستقیم برگشتی به انبار		

به ازای مواد غیرمستقیم برگشتی به انبار، حساب کنترل موجودی مواد بدهکار و حساب کنترل سربار ساخت بستانکار می‌شود.

کنترل موجودی مواد		×
کنترل سربار ساخت	×	
ثبت مواد غیر مستقیم برگشتی به انبار		

۶ـ۳ـ روش‌های ارزیابی موجودی مواد

معمولاً طی یک دوره مالی به علل مختلف، مواد مشابه با نرخ‌های متفاوت خریداری می‌شوند و محصولات باموادی ساخته می‌شوند که اگرچه مشابه می‌باشند به لحاظ نرخ خرید متفاوتند .

دراین صورت با صدورهرحواله انبار تعداد یا مقداری مواد به تولید صادر می‌شود باید مشخص باشد که مواد صادره از کدام محموله و با چه نرخ‌هایی بوده است، سپس می‌توان بهای تمام شده مواد صادره به تولید را محاسبه‌نمود.

ازآنجا که مواد اولیه معمولاً مهم‌ترین عامل تشکیل‌دهنده بهای تمام شده محصول ساخته شده می باشد ونرخ مواد درطول دوره مالی ثابت نیست، برای محاسبه بهای تمام شده محصولاتی که دریک دوره مالی ساخته می‌شوند، ابتدا باید بهای تمام شده موادی که درساخت محصول به‌کار رفته‌اند محاسبه شده به تولید منظور گردد.

بهای تمام شده مواد صادره به تولید به حساب کنترل کالای درجریان ساخت بدهکار وبه حساب کنترل موجودی مواد بستانکارمی گردد.

درضمن، موجودی موادی که درپایان دوره در انبار باقی می‌ماند، ازجمله اقلام دارایی جاری مؤسسه تولیدی است که باید بهای تمام شده آن نیز محاسبه گردد. برای محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد پایان دوره، یکی از دو روش زیرمورد استفاده قرارمی‌گیرد. این روش‌ها عبارتنداز: روش نگهداری ادواری حساب موجودی مواد وروش نگهداری دائمی حساب موجودی‌مواد.

باید توجه داشت که واحدهای تولیدی معمولاً از روش نگهداری دائمی حساب موجودی مواد استفاده می‌نمایند. زیرا مؤسسه‌های تولیدی صرف نظر از اینکه ازکدام سیستم هزینه‌یابی (مرحله‌ای یا سفارشات) استفاده نمایند، به دلیل تغییر میزان تولید، همواره باتغییر مقدار موجودی مواد مواجه می‌باشند. براین اساس مدیران واحدهای تولیدی درهرزمان باید از مقدار مواد موجود درانبارآگاهی داشته باشند.

برای محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد، از روش های مختلف ارزیابی استفاده می‌شود، که مهم‌ترین روش‌های ارزیابی عبارتنداز: روش اولین صادره از اولین وارده، روش اولین صادره از آخرین وارده وروش میانگین (نرخ متوسط یا نرخ سیار).

باید توجه داشت که روش‌های مختلف ارزیابی فقط به دلیل تغییر نرخ مواد به وجود آمده‌اند و تنها درحسابداری مواد کاربرد دارند. به عبارت دیگر این روش‌ها به صورت فیزیکی در انبار کاربرد ندارند.

۱ـ۶ـ۳ـ روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) :

دراین روش که درحسابداری مواد از آن استفاده می‌شود، فرض می‌شود،که مواد اولیه به همان ترتیبی که وارد انبار می‌شود به همان ترتیب نیز از انبارصادر می گردد. به عبارت دیگر، اگر موجودی مواد اول دوره در انبار وجود داشته باشد، اولین مواد صادره به تولید، همان موجودی اول دوره می‌باشد. صدور مواد از موجودی اول دوره تا اتمام این موجودی ادامه می‌یابد. سپس صدور مواد از اولین خرید، دومین خرید و ... به همان صورت انجام می‌شود.

دراین روش، موجودی مواد پایان دوره بانرخ آخرین خرید، ارزیابی و محاسبه می‌شود. چراکه موجودی مواد پایان دوره هنوز به تولید صادرنشده است. دراین روش موجودی مواد پایان دوره که در ترازنامه منعکس می گردد. دارای نرخی خواهد بود که بانرخ روز مواد بسیارنزدیک است. به این ترتیب موجودی مواد پایان دوره که یکی از اقلام دارایی‌های جاری است، به قیمتی در ترازنامه نشان داده می‌شود که تاحدود زیادی باواقعیت منطبق است.

ولی‌موادمصرف شده دراین روش با نرخ‌هایی است که با نرخ روز مغایرت دارد، درنتیجه بهای تمام شده کالای ساخته شده ازنظرمواد مصرفی با قیمت‌های جاری مواد در بازارمغایرت دارد.از این روش معمولاً زمانی استفاده می‌شود که نوسان نرخ مواد در بازار متعادل باشد. دراین صورت بهای تمام شده محصولات ساخته شده طی دوره اگرچه با موادی با نرخ‌های متفاوت ساخته شده‌اند، درنهایت تفاوت زیادی با یکدیگر ندارند. اکنون باطرح یک مثال روش‌های مختلف ارزیابی موردبررسی قرار می‌گیرد، تا تفاوتهای روش‌های مختلف ونقاط مشترک بین این روش‌ها مشخص گردد.

مثال: شرکت تولیدی گلناز برای ساخت محصولات خود از یک نوع ماده اولیه بنام ماده آلفا استفاده می‌نماید. اطلاعات مربوط به خرید و صدور این ماده در شش ماهه اول سال جاری به قرارزیراست :

۱/۱ـ موجودی اول دوره مقدار ۴۰۰ کیلو به نرخ ۵۰ ریال

۲/۴ـ خرید ۵۰۰ کیلو به نرخ ۵۲ ریال مطابق قبض انبار با شماره ۱۵۱ به طورنسیه

۳/۵ـ خرید ۳۰۰ کیلو به نرخ ۵۴ ریال مطابق قبض انبار با شماره ۱۵۲ به طور نقد

۳/۲۵ـ صدور ۱۰۰۰ کیلو ماده آلفا به تولید مطابق حواله انبار شماره ۱۰۷

۴/۸ـ برگشت مقدار ۵۰ کیلو از مواد صادره در۳/۲۵ به انبار

۵/۲ـ خرید ۶۰۰ کیلوبه نرخ ۵۳ ریال مطابق قبض انبار شماره ۱۵۳ به صورت نقد

۵/۱۵ـ صدور ۵۰۰ کیلو ماده آلفا به تولید مطابق حواله انبار شماره ۱۰۸

۵/۲۸ـ خرید ۸۰۰ کیلو به نرخ ۵۱ ریال مطابق قبض انبار شماره ۱۵۴ به صورت نقد

۶/۵ـ برگشت مقدار ۲۰۰ کیلو ازخرید ۵/۲۸ به فروشنده ودریافت بهای آن

۶/۱۴ـ خرید مقدار ۵۵۰ کیلو ماده آلفا به نرخ ۵۰ ریال مطابق قبض انبار شماره ۱۵۵ به صورت نسیه

۶/۳۰ـ صدور۱,۰۰۰کیلو به تولید مطابق حواله انبار شماره۱۰۹

مطلوبست :

۱ـ ارزیابی موجودی مواد پایان دوره ونیز قیمت گذاری مواد صادره به تولید با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) در کارت حساب مواد.

۲ـ ثبت‌های روزنامه مربوط به تاریخهای ۲/۴ و ۳/۲۵

۳ـ ثبت مواد برگشتی به انبار درتاریخ ۴/۸

۴ـ ثبت مواد برگشتی به فروشنده درتاریخ ۶/۵

حل مثال:

قبل از ارائه حل مثال فوق به دومطلب زیر اشاره می‌شود.

الف) ثبت مواد برگشتی به انبار:

۱ـ درروش اولین صادره از اولین وارده، موادی که ازبخش تولید به انبار برگشت داده می‌شود، تغییر نرخ نخواهد داشت. به عبارت دیگر مواد با همان نرخ تاریخ صدور به انبار برگشت می‌شود ودرقسمت صادره کارت حساب مواد با علامتی مشخص ثبت می‌گرددتا باموادوارده به انباراشتباه نشود.

۲ـ در روش اولین صادره از اولین وارده، مواد برگشتی به انباربرای صدور مجدد به تولید حق تقدم خواهد داشت. به عبارت دیگر هرگاه یک حواله انبار جدید دریافت شود، ابتدا باید موادی که قبلاً از تولید به انباربرگشت داده شده بود، مجدداً به تولید صادرشود، سپس مطابق روش به صدور مواد دیگر اقدام شود. به این ترتیب روش ارزیابی کاملاً رعایت خواهد شد.

ب) محاسبه و ثبت مواد برگشتی به فروشنده

در روش اولین صادره از اولین وارده، با مواد برگشتی به فروشنده مانند مواد صادره به تولید عمل می‌شود. به این معنا که فرض کنید مواد، به تولید صادر شده، بنابراین نوبت صدور همه محموله که به تولید رسیده باشد، همان محموله به فروشنده برگشت داده می‌شود. دراین صورت روش ارزیابی کاملاً رعایت خواهد شد.

ضمناً از آنجا که معمولاً بین نرخ مواد برگشتی به فروشنده (با استفاده از کارت حساب مواد) ونرخ خرید مواد از فروشنده اختلاف وجود دارد، برای ثبت مواد برگشتی به فروشنده این اختلاف به اصلاح حساب مواد بدهکار یا بستانکار می گردد.

قیمت گذاری موجودی مواد پایان دوره ومواد صادره به تولید براساس روش اولین صادره از اولین وارده در فرم شماره (۶) ارائه گردیده است.

ثبت های مربوط به قرارزیراست:

شرح	بدهکار	بستانکار
۲/۴ـ کنترل موجودی مواد	۲۶,۰۰۰	
اسناد پرداختنی		۲۶,۰۰۰
ثبت خرید مواد به طورنسیه		
۳/۲۵- کنترل کالای درجریان ساخت	۵۱,۴۰۰	
کنترل موجودی مواد		۵۱,۴۰۰
ثبت صدور مواد مستقیم به تولید		
۴/۸- کنترل موجودی مواد	۲,۷۰۰	
کنترل کالای درجریان ساخت		۲,۷۰۰
ثبت مواد برگشتی به انبار از صادره ۳/۲۵		
۶/۵- صندوق	۱۰,۲۰۰	
اصلاح مواد	۴۰۰	
کنترل موجودی مواد		۱۰,۶۰۰
ثبت مواد برگشتی به فروشنده از خرید ۵/۲۸		

توضیح مواد خریداری شده درتاریخ ۵/۲۸ با نرخ کیلویی ۵۱ ریال بوده ولی درتاریخ ۶/۵ درکارت حساب مواد نوبت به صدورمواد با نرخ ۵۳ ریال رسیده است، که باهمان نرخ ۵۳ ریال محاسبه و ثبت شده است.

ریال مبلغ دریافتی از فروشنده	۲۰۰ × ۵۱ =۱۰,۲۰۰
مبلغ کسر شده از کارت حساب مواد	۲۰۰×۵۳=۱۰,۶۰۰
اختلاف	۱۰,۶۰۰ ـ۱۰,۲۰۰=۴۰۰

فرم شماره (۶)
کارت حساب مواد

کد — شرح مواد — حداکثرموجودی — حداقل موجودی — حدتجدید سفارش — باصرفه ترین تعداد یا مقدار سفارش — روش ارزیابی FIFO — شماره صفحه دفتر(یاکارت) — محل کالادرانبار

		وارده				صادره						موجودی		
روز	ماه	شماره قبض انبار	تعداد یا مقدار	نرخ	مبلغ	شماره حواله انبار	تعداد یا مقدار		نرخ	مبلغ		تعداد یا مقدار	نرخ	مبلغ
							کل	جزء		جزء	کل			
۱	۱											۴۰۰	۵۰	۲۰,۰۰۰
۴	۲	۱۵۱	۵۰۰	۵۲	۲۶,۰۰۰							۴۰۰ ۵۰۰	۵۰ ۵۲	۴۶,۰۰۰
۵	۳	۱۵۲	۳۰۰	۵۴	۱۶,۲۰۰							۴۰۰ ۵۰۰ ۳۰۰	۵۰ ۵۲ ۵۶	۶۲,۲۰۰
۲۵	۳					۱۰۷	۱۰۰۰	۴۰۰ ۵۰۰ ۱۰۰	۵۰ ۵۲ ۵۴	۲۰,۰۰۰ ۲۶,۰۰۰ ۵,۴۰۰	۵۱,۴۰۰	۲۰۰	۵۴	۱۰,۸۰۰
۸	۴						(۵۰)		۵۴		(۲/۷۰۰)	۲۵۰	۵۴	۱۳,۵۰۰
۲	۵	۱۵۳	۶۰۰	۵۳	۳۱,۸۰۰							۲۵۰ ۶۰۰	۵۴ ۵۳	۴۵/۳۰۰
۱۵	۵					۱۰۸	۵۰۰	۲۵۰ ۲۵۰	۵۴ ۵۳	۱۳۵۰۰ ۱۳۲۵۰	۲۶۷۵۰	۳۵۰	۵۳	۱۸۵۵۰
۲۸	۵	۱۵۴	۸۰۰	۵۱	۴۰,۸۰۰							۳۵۰ ۸۰۰	۵۳ ۵۱	۵۹۳۵۰
۵	۶						۲۰۰		۵۳		۱۰۶۰۰	۱۵۰ ۸۰۰	۵۳ ۵۱	۴۸۷۵۰
۱۴	۶	۱۵۵	۵۵۰	۵۰	۲۷,۵۰۰							۱۵۰ ۸۰۰ ۵۵۰	۵۳ ۵۱ ۵۰	۷۶۲۵۰
۳۰	۶					۱۰۹	۱۰۰۰	۱۵۰ ۸۰۰ ۵۰	۵۳ ۵۱ ۵۰	۷,۹۵۰ ۴۰,۸۰۰ ۲,۵۰۰	۵۱,۲۵۰	۵۰۰	۵۰	۲۵,۰۰۰

۲ـ۶ـ۳ـ ارزیابی به روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO):

دراین روش، فرض براین است که همواره آخرین مواد یا آخرین محموله‌ای که وارد انبارمی‌شود برای صدور به تولیدحق تقدم خواهد داشت. به عبارت دیگر دراین روش هرگاه محموله‌ای به انبار وارد شود با اولین حواله انبار به تولید صادرخواهد شد. این عمل تا آنجا ادامه می‌یابد که محموله جدیدی وارد انبارشود، در این صورت صدور مواد به تولید از محموله جدید آغاز می‌شود، صرف نظر از اینکه محموله قبلی به اتمام رسیده یا نرسیده باشد. این روش مانند روش اولین صادره از اولین وارده براساس اصل بهای تمام شده پی‌ریزی شده است.

درروش اولین صادره از آخرین وارده، چون همواره مواد صادره به تولید از آخرین محموله وارده به انبارتشکیل می‌شود، موجودی مواد پایان دوره معمولاً از محموله‌های خریداری شده در دوره یا دوره های قبلی ویا از اولین محموله‌های خریداری شده در دوره جاری خواهد بود. دراین صورت موجودی مواد پایان دوره جاری به لحاظ نرخ متعلق به دوره های مالی قبل خواهد بود. به عبارت دیگر نرخ‌های مربوط به موجودی مواد پایان دوره معمولاً با نرخ‌های روز متفاوت خواهد بود. دراین صورت باتوجه به روند افزایش نرخ مواد دربازار، ارزش موجودی مواد پایان دوره اختلاف زیادی با ارزش جاری در بازار خواهد داشت.

از سوی دیگر، چنانچه نرخ مواد دربازار روند نزولی داشته باشد، با استفاده از روش اولین صادره ازآخرین وارده، ارزش موجودی مواد پایان دوره بیشترازارزش جاری دربازارخواهد بود، دراین صورت باید اختلاف بهای تمام شده موجودی پایان دوره وارزش جاری آن دربازار به حساب زیان واحد تولیدی منظور شود.

یکی از مزایای روش اولین صادره از آخرین وارده این است که، مواد صادره به تولید همواره دارای نزدیک‌ترین نرخ به قیمت بازار خواهد بود. به خصوص اگر اختلاف زمان ورود مواد به انبار و صدور آن به تولید کوتاه باشد، این موضوع مصداق بیشتری خواهد داشت.

با درنظرگرفتن مزیت یاد شده، استفاده از این روش، موجب می‌شود که بهای تمام شده محصولات ساخته شده به لحاظ مواد مصرفی، نزدیک به قیمت جاری دربازارباشد. دراین صورت به تعیین بهای فروش محصول کمک شایان توجهی خواهد نمود. اینک حل مثال مربوط به شرکت گلناز به روش اولین صادره ازآخرین وارده (LIFO) ارائه می‌گردد.

فرم شماره (۷)

کارت حساب مواد

شرح مواد   **حداکثرموجودی**   **حدتجدید سفارش**   **روش ارزیابی LIFO**

کد   **حداقل موجودی**   **باصرفه ترین تعداد یا مقدار سفارش**   **شماره صفحه دفتر(یاکارت)**

محل کالادرانبار

		وارده				صادره						موجودی		
روز	ماه	شماره قبض انبار	تعداد یا مقدار	نرخ	مبلغ	شماره حواله انبار	تعداد یا مقدار		نرخ	مبلغ		تعداد یا مقدار	نرخ	مبلغ
							کل	جزء		جزء	کل			
۱	۱											۴۰۰	۵۰	۲۰,۰۰۰
۴	۲	۱۵۱	۵۰۰	۵۲	۲۶,۰۰۰							۴۰۰ ۵۰۰	۵۰ ۵۲	۴۶,۰۰۰
۵	۳	۱۵۲	۳۰۰	۵۴	۱۶,۲۰۰							۴۰۰ ۵۰۰ ۳۰۰	۵۰ ۵۲ ۵۴	۶۲۲۰۰
۲۵	۳					۱۰۷	۱۰۰۰	۳۰۰ ۵۰۰ ۲۰۰	۵۴ ۵۲ ۵۰	۱۶,۲۰۰ ۲۶,۰۰۰ ۱۰,۰۰۰	۵۲,۲۰۰	۲۰۰	۵۰	۱۰,۰۰۰
۸	۴						(۵۰)		۵۰		(۲,۵۰۰)	۲۵۰	۵۰	۱۲,۵۰۰
۲	۵	۱۵۳	۶۰۰	۵۳	۳۱,۸۰۰							۲۵۰ ۶۰۰	۵۰ ۵۳	۴۴,۳۰۰
۱۵	۵					۱۰۸	۵۰۰		۵۳		۲۶۵۰۰	۲۵۰ ۱۰۰	۵۰ ۵۳	۱۷۸۰۰
۲۸	۵	۱۵۴	۸۰۰	۵۱	۴۰,۸۰۰							۲۵۰ ۱۰۰ ۸۰۰	۵۰ ۵۳ ۵۱	۵۸۶۰۰
۵	۶						۲۰۰		۵۱		۱۰۲۰۰	۲۵۰ ۱۰۰ ۶۰۰	۵۰ ۵۳ ۵۱	۴۸۴۰۰
۱۴	۶	۱۵۵	۵۵۰	۵۰	۲۷,۵۰۰							۲۵۰ ۱۰۰ ۶۰۰ ۵۵۰	۵۰ ۵۳ ۵۱ ۵۰	۷۵۹۰۰
۳۰	۶					۱۰۹	۱,۰۰۰	۵۵۰ ۴۵۰	۵۰ ۵۱	۲۷,۵۰۰ ۲۲,۹۵۰	۵۰,۴۵۰	۲۵۰ ۱۰۰ ۱۵۰	۵۰ ۵۳ ۵۱	۲۵۴۵۰

با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده مقدارموجودی مواد پایان دوره مالی ۵۰۰ کیلو می‌باشد که به لحاظ مقداری با روش اولین صادره از اولین وارده برابراست دراین روش مقدار ۵۰۰ کیلو موجودی پایان دوره شامل اقلام زیراست.

۲۰۰ کیلو از موجودی اول دوره با نرخ ۵۰ ریال	۵۰ × ۲۰۰=	۱۰,۰۰۰
۱۵۰ کیلو از خرید ۵/۲ با نرخ ۵۳ ریال	۵۳ × ۱۵۰=	۷,۹۵۰
۱۵۰ کیلو از خرید ۵/۲۸ با نرخ ۵۱ ریال	۵۱ × ۱۵۰=	۷,۶۵۰
بهای تمام شده موجودی پایان دوره به روش(LIFO)	۵۰۰	۲۵,۶۰۰

پس از پایان عملیات، موجودی مواد پایان دوره به تفکیک و به ترتیب به کارت جدید حساب مواد به عنوان موجودی مواد اول دوره بعد انتقال داده می‌شود.

ثبت مواد برگشتی به انبار:

دراین روش به مانند روش اولین صادره از اولین وارده، مواد برگشتی به انبار با همان نرخی خواهد بود که قبلاً به تولید صادر شده است. به عبارت دیگر در صدور وبرگشت مواد نرخ تغییر نمی‌کند. ضمناً اگر طی یک حواله انبار، مواد یا چند نرخ به تولید صادر شده باشد، زمان برگشت مواد باید بانرخی برگشت داده شود که به روش لطمه‌ای وارد نشود. درمثال فوق درتاریخ ۴/۸ مقدار ۵۰ کیلو مواد به انبار برگشت داده شده است که از صادره ۳/۲۵ بوده درتاریخ ۳/۲۵ مواد با سه نرخ به تولید صادر شده بود که آخرین نرخ مربوط به ۱۰۰ کیلو با نرخ ۵۴ ریال می‌باشد. مقدار ۵۰ کیلو با نرخ ۵۴ ریال برگشت داده می‌شود. ثبت آن به قرار زیر است.

۴/۸- کنترل موجودی مواد	۲,۷۰۰	
کنترل کالای درجریان ساخت		۲,۷۰۰
ثبت مواد برگشتی به انبار		

محاسبه وثبت مواد برگشتی به فروشنده :

در این روش نیز مانند روش قبل، بامواد برگشتی به فروشنده مطابق روش برخورد می‌شود. به عبارت دیگر فرض براین است که، مواد به تولید صادرگردیده باشد. بنابراین مطابق روش زمانی که نوبت صدور هر محموله به تولید رسیده باشد، مواد با همان نرخ به فروشنده برگشت داده خواهد شد. ضمناً اختلاف بین مبلغ دریافتی از فروشنده و مبلغ کسرشده از کارت حساب مواد، به اصلاح حساب مواد بدهکاریابستانکار می گردد.

درمثال فوق، مواد برگشتی به فروشنده مقدار ۲۰۰ کیلو بوده ومطابق روش باید بانرخ ۵۱ ریال به تولید صادر می شد که با همان نرخ به فروشنده برگشت داده می‌شود وچون خرید هم با نرخ ۵۱ ریال بوده پس اختلافی بین مبلغ دریافتی از فروشنده و مبلغ کسرشده از حساب کارت مواد وجود ندارد.

۶/۵ صندوق	۱۰,۲۰۰	
کنترل موجودی مواد		۱۰,۲۰۰
ثبت برگشت مواد به فروشنده		

درضمن توجه داشته باشید که درروش اولین صادره ازآخرین وارده هم مانند روش قبل، مواد برگشتی به انبار برای صدور مجدد به تولید حق تقدم خواهد داشت، بدون درنظرگرفتن این موضوع که، محموله آخربه اتمام رسیده یا نرسیده باشد.

۳ـ۶ـ۳ـ ارزیابی به روش میانگین: این روش زمانی مورد استفاده قرار می گیرد که نرخ مواد اولیه در بازار با نوسان شدید همراه باشد، در این صورت با به کارگیری روش میانگین، نوسان نرخ مواد تاحدود زیادی همراه و هماهنگ با قیمت‌های بازار، به بهای تمام شده کالای درجریان ساخت انتقال داده می‌شود. بنابراین روش میانگین مانند دوروش قبلی براساس بهای تمام شده پایه ریزی شده است. البته باید توجه داشت که روش میانگین به دوصورت مورد استفاده قرار می گیرد که عبارتند از: روش میانگین ساده و روش میانگین موزون، روش میانگین ساده به‌دلیل اینکه تنها نرخ‌های خرید ودفعات خرید درمحاسبات منظور می‌شود. دارای نتایج غیرمعقول وغیرقابل قبول می‌باشد. پس در واحدهای تولیدی و در روش نگهداری دائمی موجودی مواد حتماً باید از روش میانگین موزون جهت ارزیابی استفاده شود. نحوه عمل به این صورت است که به ازای هرمحموله مواد مشابهی که به انبار وارد می‌شودیک نرخ جدید محاسبه می گردد. بنابراین در حسابداری مواد، ابتدا تعداد یا مقدار مواد وارده به انبار به تعداد یا مقدار مواد موجود در انبار اضافه می گردد. سپس مبلغ مواد وارده به انبار نیز به مبلغ موجودی انبار اضافه می‌شود.

از تقسیم جمع مبلغ به دست آمده برجمع تعداد یا مقدار مواد موجود درانبار، یک نرخ جدید به دست می آید. این نرخ تازمانی که مواد مشابه جدید وارد انبار شود، برای صدور مواد به تولید دارای اعتبار خواهد بود ومواد با نرخ جدید به تولید صادرمی گردد. ولی مجدداً با ورود مواد جدید به انبار نرخ تغییر خواهد کرد ونرخ قبلی اعتبارخودراازدست می دهد. درروش میانگین همیشه مواد با آخرین وجدیدترین نرخ به تولید صادر می‌شود.

یکی از مزایای روش میانگین این است که، بهای تمام شده محصولات ساخته شده همگام با نوسان نرخ مواد، تغییر می کند و افزایش یا کاهش می‌یابد. این روش به دلیل آسان بودن محاسبات، تاحدزیادی موردتوجه حسابداران قرارگرفته است.

این روش زمانی مورد استفاده قرارمی گیرد که قیمت مواد دربازاربانوسان زیاد مواجه بوده ودفعات خرید طی دوره مالی زیادنباشد، درغیراین صورت استفاده از روش فوق موجب می‌شود که نرخ مواد مرتباً تغییر کند، که خود موجب به وجود آمدن مشکلات و محاسبات پی درپی خواهد شد.

اکنون به ارائه حل مثال شرکت تولیدی گلناز براساس روش میانگین می پردازیم.

ضمناً درروش میانگین، مواد برگشتی به انبار برای صدور مجدد حق تقدم نخواهد داشت، ولی مانند دو روش قبل با همان نرخی که به تولید صادر شده بود به انباربرگشت داده می‌شود.

اگر درتاریخ برگشت مواد به انبارنرخ موجودی انبار تغییر نکرده باشد، یعنی نرخ موجودی انبار با نرخ مواد برگشتی به انباربرابرباشد، نیاز به محاسبه نرخ جدید نخواهد بود.اگر درتاریخ برگشت مواد به انبارنرخ موجودی انبار به دلیل خرید مواد، تغییر کرده باشد و با نرخ مواد برگشتی به انبار برابرنباشد، با مواد برگشتی مانند یک وارده برخورد می‌شود یعنی لازم است که یک نرخ جدید محاسبه شود.

مواد برگشتی به انبار درقسمت صادره کارت حساب مواد با علامتی مشخصی درج می گردد و به موجودی انبار به لحاظ تعداد یا مقدار ونیز به لحاظ مبلغ اضافه می‌شود.

همچنین، با مواد برگشتی به فروشنده مطابق روش عمل می‌شود . به این معنا که مواد با آخرین نرخ محاسبه شده قبل از برگشت به فروشنده، برگشت داده می‌شود. و هرگاه بین مبلغ دریافتی از فروشنده ومبلغ کسرشده از کارت حساب مواد اختلافی وجودداشته باشد، به اصلاح حساب مواد بدهکار یا بستانکار می گردد.

حل مثال شرکت تولیدی گلناز در فرم شماره(۸) به روش میانگین ارائه گردیده است.

فرم شماره (۸)

کارت حساب مواد

شرح مواد **کد**					**حداکثرموجودی** **حداقل موجودی**				**حدتجدید سفارش** **باصرفه ترین تعداد یا مقدار سفارش** **دفتر(یاکارت)**			**روش ارزیابی میانگین** **شماره صفحه** **محل کالادرانبار**		
		وارده				صادره						موجودی		
روز	ماه	شماره قبض انبار	تعداد یا مقدار	نرخ	مبلغ	شماره حواله انبار	تعداد یا مقدار		نرخ	مبلغ		تعداد یا مقدار	نرخ	مبلغ
							کل	جزء		جزء	کل			
۱	۱											۴۰۰	۵۰	۲۰,۰۰۰
۴	۲	۱۵۱	۵۰۰	۵۲	۲۶,۰۰۰							۹۰۰	۵۱/۱۱	۴۶,۰۰۰
۵	۳	۱۵۲	۳۰۰	۵۴	۱۶,۲۰۰							۱۲۰۰	۵۱/۸۳	۶۲,۲۰۰
۲۵	۳					۱۰۷	۱۰۰۰		۵۱/۸۳		۵۱,۸۳۰	۲۰۰	۵۱/۸۳	۱۰,۳۷۰
۸	۴						(۵۰)		۵۱/۸۳		(۲,۵۹۲)	۲۵۰	۵۱/۸۳	۱۲,۹۶۲
۲	۵	۱۵۳	۶۰۰	۵۳	۳۱,۸۰۰							۸۵۰	۵۲/۶۶	۴۴,۷۶۲
۱۵	۵					۱۰۸	۵۰۰		۵۲/۶۶		۲۶,۳۳۰	۳۵۰	۵۲/۶۶	۱۸,۴۳۲
۲۸	۵	۱۵۴	۸۰۰	۵۱	۴۰,۸۰۰							۱۱۵۰	۵۱/۵۱	۵۹,۲۳۲
۵	۶		(۲۰۰)	۵۱/۵۱	(۱۰۳۰۲)							۹۵۰	۵۱/۵۱	۴۸,۹۳۰
۱۴	۶	۱۵۵	۵۵۰	۵۰	۲۷,۵۰۰							۱۵۰۰	۵۰/۹۵	۷۶,۴۳۰
۳۰	۶					۱۰۹	۱۰۰۰		۵۰/۹۵		۵۰,۹۵۰	۵۰۰	۵۰/۹۶	۲۵,۴۸۰

محاسبه و ثبت مواد برگشتی به انبار:

درتاریخ ۴/۸ مقدار ۵۰ کیلو از مواد صادره در ۳/۲۵ به انبار برگشت داده شده ولی چون از تاریخ ۳/۲۵ تا تاریخ ۴/۸ مواد جدیدی به انبار وارد نشده، نرخ موجودی انبار تغییر نکرده است و با نرخ مواد برگشتی به انبار برابر است، بنابراین نیازی به محاسبه نرخ جدید نخواهد بود.

شرح	بدهکار	بستانکار
۴/۸ کنترل موجودی مواد	۲,۵۹۲	
کنترل کالای درجریان ساخت		۲,۵۹۲
ثبت مواد برگشتی به انبار		

ثبت مواد برگشتی به فروشنده : درتاریخ ۶/۵ مقدار ۲۰۰ کیلوازمواد خریداری شده درتاریخ ۵/۲۸ به فروشنده برگشت داده شده است. درتاریخ ۶/۵ آخرین نرخ موجودی انبار ۵۱/۵۱ ریال می‌باشد. ولی مواد خریداری شده درتاریخ ۵/۲۸ با نرخ ۵۱ ریال بوده که دراین صورت بین مبلغ دریافتی از فروشنده ومبلغ کسرشده ازحساب موجودی مواد اختلاف وجوددارد.

مبلغ کسرشده از کارت حساب مواد	۲۰۰ × ۵۱/۵۱ =۱۰,۳۰۲
مبلغ دریافتی از فروشنده	۲۰۰ × ۵۱ =۱۰,۲۰۰
اختلاف	۱۰,۳۰۲ ـ ۱۰,۲۰۰ =۱۰۲

شرح	بدهکار	بستانکار
۶/۵ صندوق	۱۰,۲۰۰	
اصلاح مواد	۱۰۲	
کنترل موجودی مواد		۱۰,۳۰۲
ثبت مواد برگشتی به فروشنده		

الف) پرسش‌ها

۱ـ حساب موجودی مواد، درکدام طبقه یا گروه حساب‌ها قرار می گیرد؟
۲ـ مواد به چنددسته تقسیم می‌شود؟
۳ـ تعریف مواد مستقیم را بنویسید و دومثال ارائه دهید.
۴ـ مشخصات موادغیرمستقیم را بنویسید و سه مثال برای آن بزنید.
۵ـ دوایرکنترل کننده موادرا نام ببرید ودرمورد هرکدام به صورت کوتاه شرح دهید.
۶ـ مدیریت واحد موادرا توضیح دهید.
۷ـ مدیرخرید مواد باید دارای چه ویژگی‌هائی باشد، نام ببرید.
۸ـ مسئولیت مدیرخرید را شرح دهید.
۹ـ تشریفات مربوط به خرید مواد را به صورت خلاصه شرح دهید.
۱۰ـ نگهداری موجودی مواد به چند روش صورت می گیرد، به صورت خلاصه شرح دهید.
۱۱ـ اگر موجودی مواد کمتر از حد لازم باشد، چه وضعیتی پیش خواهد می‌آید؟
۱۲ـ اگر موجودی مواد بیشترازحدلازم باشد، چه وضعیتی پیش می‌آید؟
۱۳ـ استفاده از انبارهای فرعی درکنار انباراصلی دارای چه منافعی خواهد بود، شرح دهید.
۱۴ـ چهاروظیفه از وظایف انباردار را نام ببرید.
۱۵ـ حد تجدید سفارش به چه معناست، آن‌را تعریف کنید.
۱۶ـ حد تجدید سفارش به چه عواملی وابسته است؟
۱۷ـ از حداقل موجودی مواد یا کالا به چه منظور استفاده می‌شود؟
۱۸ـ حداقل موجودی مواد به چه عواملی بستگی دارد؟
۱۹ـ با صرفه‌ترین مقدار سفارش را تعریف کنید.
۲۰ـ عواملی که با صرفه‌ترین میزان سفارش به آنها وابسته است، را نام ببرید.
۲۱ـ هزینه نگهداری موجودی مواد از چه عواملی تشکیل می‌شود؟
۲۲ـ هزینه نگهداری موجودی مواد به چند طریق محاسبه می‌شود، نام ببرید.
۲۳ـ دوره گردش موجودی مواد را شرح دهید.
۲۴ـ حداکثرموجودی مواد به چه عواملی وابسته است وبه چه منظورمورداستفاده قرارمی گیرد؟
۲۵ـ سه مورداز علل کسری یا اضافه موجودی مواددرانبار را شرح دهید.
۲۶ـ به ازای کسری موجودی مواد کدام حساب بدهکار وکدام حساب بستانکارمی‌شوند؟
۲۷ـ اضافه موجودی مواد به کدام حساب‌ها بدهکار و بستانکار می‌شود؟
۲۸ـ حساب کسری یا اضافه موجودی مواد درپایان دوره با چه حسابی بسته خواهد شد؟
۲۹ـ بهای تمام شده مواد خریداری شده شامل چه عواملی است، آنها را نام ببرید.
۳۰ـ برای ثبت بهای تمام شده مواد خریداری شده چند روش مورداستفاده قرار می گیرد،آنها را شرح دهید.
۳۱ـ پس از هربارخرید مواد،کدام حساب‌ها بدهکار وکدام حساب‌ها بستانکارمی‌شوند؟

۳۲ـ زمان خرید مواد با حساب پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد به چه صورت برخوردمی‌شود؟

۳۳ـ اگر درپایان دوره مالی اختلافی بین حساب کنترل هزینه‌های تهیه مواد وحساب پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد وجودداشته باشد، اختلاف به کدام حساب انتقال داده می‌شود؟

۳۴ـ ثبت‌های مربوط به صدور مواد مستقیم و مواد غیرمستقیم به تولید را بنویسید.

۳۵ـ با استفاده از روش‌های ارزیابی موجودی مواد، اگر مواد به فروشنده برگشت داده شود، درکارت حساب مواد به چه صورت ثبت می‌شود؟

۳۶ـ اختلاف بین مبلغ دریافتی از فروشنده و مبلغ کسرشده ازکارت حساب مواد به کدام حساب انتقال می‌یابد؟

۳۷ـ اصلاح حساب مواد درپایان دوره مالی با کدام حساب‌ها بسته خواهد شد؟

۳۸ـ سه مورداز علل برگشت مواد به انبار را نام ببرید.

۳۹ـ دربرگشت مواد به انبارکدام حساب‌ها بدهکار وبستانکارمی‌شوند؟

۴۰ـ روش‌های ارزیابی موجودی مواد به چه دلیل مورد استفاده قرارمی‌گیرد؟

۴۱ـ آیا روش‌های ارزیابی موجودی مواد به صورت فیزیکی درانبارها و یا درفروشگاه‌ها کاربرد دارد؟ شرح دهید.

۴۲ـ آیا لازم است زمان صدور مواد به تولید، بهای تمام شده مواد صادره با به‌کارگیری یکی از روش‌های متداول ارزیابی محاسبه گردد؟ توضیح دهید.

۴۳ـ موجودی مواد پایان دوره درکدام گروه ازحساب‌ها قرار می‌گیرد و درکدام یک از گزارش های مالی مورد استفاده خواهد بود؟

۴۴ـ روش‌های ارزیابی موجودی مواد را نام برده، هرکدام را به صورت خلاصه شرح دهید.

۴۵ـ درکدامیک از روش‌های ارزیابی موادبرگشتی به انبار برای صدورمجدد حق تقدم خواهد داشت؟

۴۶ـ روش میانگین برای ارزیابی موجودی مواد درچه شرایطی کاربرد دارد؟

۴۷ـ مدیران از روش‌های ارزیابی چگونه و به چه منظورهایی استفاده می‌نمایند؟

ب) پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ دریک واحد تولیدی مواد اولیه حداقل درمدت ۱۸ روز و حداکثر درمدت ۳۰ روز تحویل انبار می گردد. مصرف روزانه مواد حداقل ۹۰ کیلو وحداکثر ۱۲۰ کیلو می‌باشد . باصرفه ترین مقدار سفارش ۳،۰۰۰ کیلو می‌باشد. مقدار ۴،۹۸۰ کیلومواد مربوط به کدامیک از عوامل زیراست:

الف) حد تجدید سفارش ب) حداقل موجودی ج) حداکثر موجودی د) متوسط موجودی

۲ـ حدتجدید سفارش عبارت از مقدار موادی است که :

الف) بیشتر از حداکثر موجودی باشد ب) کمتر از حداقل موجودی باشد.

ج) بیشتر از حداقل موجودی باشد. د) مساوی با صرفه ترین مقدارسفارش است.

۳ـ با صرفه‌ترین مقدارسفارش به کدامیک از این عوامل بستگی ندارد؟

الف) ظرفیت انبار ب) مقدار مواد موردنیاز سالانه

ج) بهای خرید یک واحد مواد د) هزینه هربار سفارش

۴ـ کدامیک از این دوایر مسئول نگهداری موجودی مواد می‌باشد؟

الف) دایره حسابداری مواد　　ب) دایره انبار

ج) دایره خرید　　د) دایره بازرسی و کنترل کیفی

۵ـ حداقل موجودی انبار به کدامیک از عوامل زیربستگی دارد؟

الف) حداکثر مصرف روزانه　　ب) متوسط مصرف روزانه

ج) حداکثر مدت تحویل مواد　　د) حداقل مدت تحویل مواد

۶ـ چنانچه درپایان دوره مالی، انبارکسرموجودی داشته باشد. معادل کسرموجودی چه حسابی بستانکار می‌شود؟

الف) حساب کسریا اضافات انبار　　ب) حساب کنترل کالای درجریان ساخت

ج) حساب کنترل موجودی مواد　　د) خلاصه حساب سود وزیان

۷ـ دریک واحد تولیدی برای ارزیابی موجودی مواد پایان دوره، روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) مورد استفاده قرارمی گیرد . آخرین خریدهای شرکت طی دوره مالی جاری عبارت است از:

تاریخ	تعداد	نرخ
۱۰/۱۱	۳۰ واحد	۴۸۰ ریال
۱۱/۵	۱۵۰ واحد	۵۲۰ ریال
۱۲/۱۰	۱۸۰ واحد	۵۱۰ ریال
۱۲/۲۵	۹۰ واحد	۵۰۰ ریال

درصورتی که طی دوره مالی جاری تعداد ۳۱۰ واحد از مواد موجود درانبار به تولید صادر شده باشد، موجودی مواد پایان دوره به چه مبلغ در تراز نامه پایان دوره منعکس خواهد شد؟

الف) ۷۱,۶۰۰ ریال　　ب) ۱۵۸,۷۰۰ ریال　　ج) ۷۰,۵۰۰ ریال　　د) ۱۵۷,۶۰۰ ریال

۸ـ با توجه به اطلاعات ارائه شده در تست شماره (۸) درصورتی که ارزیابی موجودی مواد پایان دوره به روش اولین صادره از آخرین وارده انجام شود ومواد صادره به تولید طی دوره مالی تعداد ۳۵۰ واحد باشد. موجودی مواد پایان دوره به چه مبلغ در ترازنامه گزارش می‌شود.

الف) ۵۰,۸۰۰ ریال　　ب) ۱۷۹,۱۰۰ ریال　　ج) ۵۰,۱۰۰ ریال　　د) ۴۵۰,۰۰۰ ریال

۹ـ اگر نرخ مواد مصرفی طی دوره مالی سیرصعودی داشته و مدیران بنا به دلایلی بخواهند سود کمتری نشان دهند،کدامیک از روش‌های ارزیابی را باید مورد استفاده قراردهند؟

الف) میانگین موزون　　ب) اولین صادره از اولین وارده

ج) میانگین ساده　　د) اولین صادره از آخرین وارده

۱۰ـ اگر دریک واحد تولیدی در ابتدای دوره مالی هزینه‌های مربوط به تهیه مواد پیش بینی شود، به ازای هر بارخرید، حساب کنترل موجودی مواد معادل چه مبلغ باید بدهکار شود؟

الف) معادل بهای خرید خالص مواد

ب) به مبلغ بهای خرید خالص به علاوه هزینه‌های پیش بینی شده تهیه مواد

ج) معادل مبلغ بهای تمام شده مواد خریداری شده.

د) معادل مبلغ هزینه‌های پیش بینی شده تهیه مواد .

۱۱ـ چنانچه مبلغ دریافتی از فروشنده بابت مواد برگشتی کمترازمبلغ کسر شده ازحساب کنترل موجودی مواد باشد، اختلاف به کدام حساب بدهکار یا بستانکارمی‌شود؟

الف) اصلاح حساب مواد بدهکار می‌شود.

ب) اصلاح حساب مواد بستانکارمی‌شود.

ج) حساب کنترل کالای درجریان ساخت بدهکارمی‌شود.

د) حساب کنترل کالای درجریان ساخت بستانکارمی‌شود.

۱۲ـ درپایان دوره مالی، مانده حساب پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد کمتراز مانده حساب کنترل هزینه‌های تهیه مواد است. برای بستن حساب پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد، کدام یک از ثبت‌های زیر انجام می‌شود؟

الف) حساب پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد بدهکار و حساب کنترل کالای درجریان ساخت بستانکار می‌شود.

ب) حساب پیش‌بینی هزینه‌های تهیه مواد وحساب تعدیل هزینه‌های تهیه مواد بدهکارمی‌شود و حساب کنترل هزینه تهیه مواد بستانکار می‌شود.

ج) حساب کنترل کالای درجریان ساخت بدهکار وحساب پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد بستانکارمی‌شود.

د) حساب تعدیل هزینه‌های تهیه مواد بدهکار و حساب پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد شود.

۱۳ـ دریک واحد تولیدی خرید مواد طی دوره مبلغ ۸,۴۰۰,۰۰۰ ریال، هزینه حمل خرید مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال، موجودی مواد اول دوره مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال، برگشت از خرید وتخفیفات مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال تخفیفات نقدی خرید مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال و موجودی مواد پایان دوره مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال می باشد . طی دوره چه مبلغ مواد به مصرف رسیده است.

الف) ۷,۸۵۰,۰۰۰ ریال　　ب) ۹,۳۲۰,۰۰۰ ریال

ج) ۹,۰۵۰,۰۰۰ ریال　　د) ۸,۸۵۰,۰۰۰ ریال

۱۴ـ به ازای برگشت مواد غیرمستقیم به انبارکدام حساب بدهکار می شود؟

الف) حساب کنترل کالای درجریان ساخت　　ب) حساب کنترل موجودی مواد

ج) اصلاح حساب مواد　　د) حساب کنترل سربارساخت

۱۵ـ دریک واحد تولیدی روزانه بین ۴/۵۰۰ کیلو و ۸/۵۰۰ کیلو مواد به مصرف می رسد . مواد بین ۱۶ تا ۲۴ روز به انبارکارخانه تحویل می‌شود. چند کیلو مواد به عنوان حداقل موجودی باید درانبار نگهداری شود.

الف) ۱۳۲/۰۰۰ کیلو　　ب) ۷۴/۰۰۰ کیلو　　ج) ۶۸/۰۰۰ کیلو　　د) ۵۸/۰۰۰ کیلو

۱۶ـ کدام یک از عبارت‌های زیر صحیح تر است؟

الف) درارزیابی به روش اولین صادره از آخرین وارده، نرخ مواد موجود در انبار با نرخ روز در بازار اختلاف دارد.

ب) درارزیابی به روش اولین صادره از اولین وارده، نرخ مواد صادره به تولید با نرخ مواد دربازاراختلاف دارد.

ج) درارزیابی به روش اولین صادره از آخرین وارده، نرخ مواد موجود درانبار به نرخ روز نزدیکتراست.

د) درارزیابی به روش اولین صادره از اولین وارده، نرخ مواد موجود درانبار با نرخ روز مواد در بازار اختلاف دارد.

۱۷ـ کدام یک از عبارت‌های زیر صحیح است؟

الف) حد تجدید سفارش از حداقل موجودی انبار کمتراست.

ب) حد تجدید سفارش مستقیماً با حداکثر مصرف روزانه وحداقل مدت دریافت مواد، بستگی دارد.

ج) حد تجدید سفارش از حداکثر موجودی انباربیشتراست.

د) حد تجدید سفارش با حداکثر مصرف روزانه وحداکثر مدت دریافت مواد بستگی دارد.

۱۸ـ دریک واحد تولیدی تعداد مواد موردنیاز سالانه ۸۰,۰۰۰کیلو می باشد . هزینه هربارسفارش ۱۶,۰۰۰ ریال، هزینه نگهداری مواد ۵٪ و بهای خرید یک کیلو مواد ۸۰۰ ریال است. باصرفه ترین میزان خرید کدام است؟

الف) ۸۰۰ کیلو　　ب) ۲,۵۶۰ کیلو　　ج) ۸,۰۰۰ کیلو　　د) ۱۶,۰۰۰ کیلو

۱۹ـ دریک واحد تولیدی تعداد مواد موردنیاز سالانه ۴۰,۰۰۰ کیلو، بهای خرید یک کیلو ۴۰۰ ریال، هزینه نگهداری مواد ۲/۵٪ و هزینه هربار سفارش ۲/۰۰۰ ریال می باشد. با صرفه ترین میزان سفارش کدام است؟

الف) ۴۷,۰۰۰ کیلو　　ب) ۱۶,۰۰۰ کیلو　　ج) ۴,۰۰۰ کیلو　　د) ۳۲,۰۰۰ کیلو

۲۰ ـ دریک واحد تولیدی ارزیابی مواد موجود درانبار و قیمت‌گذاری مواد صادره به تولید به روش اولین صادره از آخرین وارده صورت می گیرد. طی دوره مالی جاری تعداد مواد خریداری شده در ۶ نوبت ۸/۰۰۰ واحد بوده است که عبارتنداز:

۱/۱۵	۱,۰۰۰ واحد به نرخ	۷۰ ریال
۲/۱۵	۲,۰۰۰ واحد به نرخ	۷۵ ریال
۳/۱۵	۱,۵۰۰ واحد به نرخ	۶۵ ریال
۴/۱۵	۱,۰۰۰ واحد به نرخ	۶۸ ریال
۵/۱۵	۱,۵۰۰ واحد به نرخ	۷۲ ریال
۶/۱۵	۱,۰۰۰ واحد به نرخ	۷۴ ریال

موجودی مواد اول دوره مالی ۱/۰۰۰ واحد شامل ۵۰۰ واحد به نرخ ۶۶ ریال و ۵۰۰ واحد به نرخ ۶۲ ریال می‌باشد. طی دوره مالی ۶,۵۰۰ واحد مواد به تولید صادرشده است. موجودی مواد پایان دوره دارای چند نرخ است؟

الف) ۲ نرخ　　ب) ۱ نرخ　　ج) ۳ نرخ　　د) ۴ نرخ

۲۱ـ با توجه به اطلاعات ارائه شده درتست شماره (۲۰) بهای تمام شده موجودی مواد پایان دوره چه مبلغ می‌باشد؟

الف) ۱۸۲,۵۰۰ ریال　　ب) ۱۸۲,۰۰۰ ریال　　ج) ۱۷۱,۵۰۰ ریال　　د) ۱۷۴,۰۰۰ ریال

۲۲ـ با توجه به اطلاعات ارائه شده درتست شماره (۲۰) چنانچه جهت ارزیابی موجودی مواد پایان دوره و قیمت گذاری مواد صادره به تولید، روش اولین صادره از اولین وارده به کار گرفته شود، بهای تمام شده مواد صادره به تولید چند ریال است؟

الف) ۴۶۰,۰۰۰ ریال　　ب) ۴۴۹,۰۰۰ ریال　　ج) ۴۵۷,۵۰۰ ریال　　د) ۴۴۹,۵۰۰ ریال

۲۳ـ باتوجه به اطلاعات ارائه شده درتست شماره (۲۰) درصورتی که از روش میانگین موزون جهت ارزیابی

موجودی مواد پایان دوره استفاده شده باشد، بهای تمام شده موجودی مواد پایان دوره به روش میانگین موزون چه مبلغ می باشد؟

الف) ۱۷۲,۵۰۰ ریال   ب) ۱۸۲,۰۰۰ ریال

ج) ۱۷۵,۴۱۷ ریال   د) ۱۷۱,۵۰۰ ریال

۲۴ـ دریک واحد تولیدی که ازماده الف جهت ساخت محصول استفاده می‌نماید. اطلاعات زیر در دست است.

موجودی مواد اول دوره تعداد ۴۰۰ واحد به نرخ ۱۵۰ ریال

۲/۸ خرید ۶۰۰ واحد به نرخ ۱۶۰ ریال

۳/۲۰ خرید ۱/۰۰۰ واحد به نرخ ۱۴۰ ریال

۴/۲۵ خرید ۸۰۰ واحد به نرخ ۱۴۵ ریال

۶/۶ خرید ۱۲۰۰ واحد به نرخ ۱۵۵ ریال

تعداد موجودی مواد پایان دوره ۸۰۰ واحد و بهای تمام شده آن مبلغ ۱۱۹,۲۰۰ ریال ارزیابی شده است. ارزیابی موجودی مواد پایان دوره به کدام روش بوده است؟

الف) اولین صادره از اولین وارده   ب) اولین صادره از آخرین وارده

ج) میانگین موزون   د) میانگین ساده

ج) مسائل

۱ـ۳ـ شرکت تولیدی آبادان ازماده اولیه (ب) برای ساخت محصول استفاده می‌نماید. مصرف روزانه مواد بین ۶۰۰ واحد و ۹۰۰ واحد متغیر است و مواد بین ۱۵ روز تا ۳۱ روز به انبار شرکت تحویل می‌شود.

مطلوبست : محاسبه حد تجدید سفارش و حداقل موجودی مواد.

۲ـ۳ـ درشرکت تولیدی کارون ماده اولیه (الف) برای ساخت محصول مورد استفاده قرار می گیرد. اطلاعات مربوط به این ماده عبارت است از:

۱ـ مصرف روزانه مواد بین حداقل ۵۰۰ کیلو و حداکثر ۷۰۰ کیلو می‌باشد.

۲ـ مدت تحویل مواد به انبار شرکت بین حداقل ۳۵ روز و حداکثر ۴۵ روز است.

۳ـ موجودی مواد اول دوره مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال وموجودی مواد پایان دوره مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

۴ـ مواد مصرف شده طی دوره مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوبست محاسبه :

الف) حدتجدید سفارش   ب) حداقل موجودی مواد

۳ـ۳ـ شرکت تولیدی کرخه مواد اولیه (د) را برای ساخت محصول به مصرف می‌رساند . اطلاعات مربوطه عبارتند از:

الف) مدت تحویل مواد به انبار شرکت بین ۴۵ تا ۷۵ روز

ب) مصرف روزانه مواد بین ۳,۰۰۰ واحد تا ۳,۶۰۰ واحد است.

ج) با صرفه ترین مقدار خرید ۱۸۰,۰۰۰ واحد می باشد.

مطلوبست محاسبه :

۱ـ حد تجدید سفارش ۲ـ حداقل موجودی ۳ـ حداکثر موجودی مواد

۴ـ۳ـ شرکت تولیدی اترک از ماده اولیه (ج) برای ساخت محصولات استفاده می‌نماید. اطلاعات مربوط به این ماده اولیه عبارت است از:

الف) مواد مصرف شده طی دوره ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال ب) بهای خرید یک واحد ۲۰۰ ریال

ج) موجودی مواد اول دوره ۳۶۰,۰۰۰ ریال د) موجودی مواد آخر دوره ۴۴۰,۰۰۰ ریال

هـ) مصرف روزانه مواد حداقل ۱۶ واحد وحداکثر ۲۰ واحد می باشد.

و) مدت تحویل مواد به انبار شرکت حداقل ۳۰ روز و حداکثر ۴۰ روز است.

ز) نرخ هزینه نگهداری مواد ۵٪

ح) هزینه هربار سفارش ۲,۵۰۰ ریال می‌باشد.

ط) مقدار مواد مورد نیاز سالانه ۳۲,۰۰۰ واحد است.

مطلوبست محاسبه :

۱ـ حدتجدید سفارش ۲ـ حداقل موجودی مواد

۳ـ با صرفه ترین مقدار خرید ۴ـ حداکثر موجودی مواد

۵ـ۳ـ شرکت تولیدی الوند از یک نوع ماده اولیه با شماره (۱۱۱) برای ساخت محصول استفاده می نماید.
اطلاعات مربوطه عبارتنداز:

۱ـ مصرف روزانه بین ۳۰ واحد و ۵۰ واحد می باشد.

۲ـ مدت تحویل مواد به انبار بین ۱۵ تا ۲۵ روز است.

۳ـ موجودی مواد اول دوره مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال و موجودی مواد پایان دوره مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال است.

۴ـ بهای خرید یک واحد ۵۰۰ ریال

۵ـ نرخ هزینه نگهداری مواد ۱۰٪

۶ـ مقدار مواد موردنیاز سالانه ۱۸۰,۰۰۰ واحد

۷ـ هزینه هربارسفارش ۵,۰۰۰ ریال

۸ـ مواد مصرف شده طی دوره ۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال

مطلوبست انجام محاسبات :

۱ـ محاسبه حدتجدید سفارش ۲ـ محاسبه حداقل موجودی

۳ـ محاسبه باصرفه‌ترین مقدارخرید ۴ـ محاسبه حداکثر موجودی

۶ـ۳ـ شرکت تولیدی فلزکاردردوره مالی جاری از یک نوع ورق فلزی با شماره (۷۵) برای ساخت محصول استفاده می‌نماید. طی دوره مالی جاری خریدهایی صورت گرفته است که عبارتند از:

۲/۱ خرید ۳۹۰,۰۰۰ ریال مواد به صورت نقد

۲/۱۵ خرید ۷۵۰,۰۰۰ ریال مواد و صدور سفته‌ای دوماهه بدون بهره

۳/۲۰ خرید ۱,۱۵۰,۰۰۰ ریال مواد و پرداخت مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال نقد و قرار شد باقی مانده را بعداً پرداخت نماید.

۴/۲۵ خرید ۸۲۰,۰۰۰ ریال مواد و صدور چک دروجه فروشنده

۶/۲۱ خرید ۶۹۰,۰۰۰ ریال مواد به صورت نسیه

نرخ هزینه‌های تهیه و تحصیل مواد درابتدای دوره مالی جاری ۸٪ برآورد شده است.

هزینه‌های واقعی انجام شده طی دوره جاری عبارتنداز:

۱ـ هزینه‌های گمرکی ۶۸٬۰۰۰ ریال

۲ـ هزینه حمل خرید ۵۴٬۰۰۰ ریال

۳ـ هزینه بازرسی و کنترل کیفی ۳۵٬۰۰۰ ریال

۴ـ هزینه بیمه ۲۲٬۰۰۰ ریال

۵ـ هزینه بارگیری وتخلیه ۱۹٬۰۰۰ ریال

۶ـ هزینه انبارداری ۸۴٬۰۰۰ ریال

مطلوبست :

۱ـ ثبت کلیه خریدهای طی دوره در دفتر روزنامه و انتقال به دفتر کل به فرم(T)

۲ـ ثبت هزینه‌های واقعی انجام شده در دفتر روزنامه و انتقال به حساب‌های دفترکل

۳ـ بستن حساب پیش بینی هزینه تهیه مواد وحساب کنترل هزینه تهیه مواد

۴ـ چنانچه در پایان دوره مانده حساب موجودی مواد مبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال و بهای تمام شده کالای فروش رفته طی دوره مبلغ ۲,۲۵۰,۰۰۰ ریال باشد. مانده حساب تعدیل هزینه‌های تهیه مواد به چه صورت بین این دوحساب سرشکن می گردد.

۵ـ ثبت بستن حساب تعدیل هزینه‌های تهیه مواد در دفتر روزنامه و انتقال به حساب‌های دفترکل.

۷ـ۳ـ کارخانه تولید کفش‌های ورزشی برای ساخت محصول از ماده اولیه شماره (۲۶) استفاده می‌نماید.

در شش ماهه اول سال جاری اطلاعات مربوط به این ماده اولیه را، به شرح زیراعلام نموده است.

۱ـ در ابتدای دوره مالی جاری، هزینه‌های تهیه و تحصیل مواد ۷٪ برآورد شده است.

۲ـ خرید مواد طی شش ماهه اول سال عبارتنداز:

۱/۱۵ خرید مواد به مبلغ ۱,۹۵۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد

۱/۳۰ خرید مواد به مبلغ ۲,۱۰۰,۰۰۰ ریال با صدور چک

۲/۲۰ خرید مواد به مبلغ ۱,۶۵۰,۰۰۰ ریال به صورت نسیه

۳/۱۸ خرید مواد به مبلغ ۲,۵۵۰,۰۰۰ ریال و صدورسفته‌ای دوماهه در وجه فروشنده

۴/۱۲ خرید مواد به مبلغ ۳,۸۰۰,۰۰۰ ریال که ۸۰۰,۰۰۰ ریال آن نقداً پرداخت شد.

۴/۲۶ خرید مواد به مبلغ ۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال که ۲۰۰,۰۰۰ ریال آن نقداً پرداخت شد و یک سفته دوماهه به مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال دروجه فروشنده صادر گردید. قرارشد باقی مانده مبلغ خرید بعداً پرداخت شود.

۴/۲۸ مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال از مواد خریداری شده طی دوره برگشت داده شد وبهای آن به‌صورت نقدی از فروشندگان دریافت گردید. لازم به توضیح است که کلیه هزینه‌های مربوط به مواد برگشتی به عهده فروشنده می‌باشد.

۳ـ هزینه‌های واقعی انجام شده طی دوره مالی عبارتنداز:

هزینه حمل مواد خریداری شده ۲۷۵,۰۰۰ ریال

هزینه گمرک ۵۰۰,۰۰۰ ریال

هزینه دایره خرید مواد ۱۰۰,۰۰۰ ریال

هزینه بیمه ۱۵۰,۰۰۰ ریال

هزینه بازرسی و کنترل کیفی ۲۰۰,۰۰۰

هزینه انبارداری ۴۰۰,۰۰۰ ریال

۴ـ اگر موجودی مواد اول و پایان دوره مالی به ترتیب ۹۶۰/۰۰۰ ریال و ۱/۲۶۰/۰۰۰ ریال باشد

مطلوبست :

۱ـ ثبت آرتیکل‌های مربوط در دفتر روزنامه و انتقال به حساب‌های دفتر کل به فرم(T)

۲ـ ثبت بستن حساب‌های مربوط به هزینه‌های خرید مواد، پیش بینی هزینه‌های تهیه و تحصیل مواد و حساب تعدیل هزینه‌های تهیه مواد.

۳ـ تهیه گزارش مصرف مواد و محاسبه بهای تمام شده مواد مصرفی طی دوره

۸ـ۳ـ شرکت تولیدی آرمان برای ساختن محصولاتش از یک ماده اولیه با شماره (۹۵) استفاده می‌نماید. این شرکت در دوره مالی جاری . اقدام به شش بارخرید ماده اولیه موردنظر نموده است این خریدها عبارتند از:

۲/۲ خرید ۸,۴۰۰,۰۰۰ ریال مواد به‌صورت نسیه

۴/۲ خرید ۷,۲۰۰,۰۰۰ ریال مواد به‌صورت نقد

۶/۲ خرید ۹,۱۰۰,۰۰۰ ریال مواد با صدور سفته سه ماهه بدون بهره

۸/۲ خرید ۱۱,۴۰۰,۰۰۰ ریال مواد و پرداخت بهای آن طی چک بانکی به شماره ۱۱۰۹۰

۱۰/۲ خرید ۸,۵۰۰,۰۰۰ ریال مواد به صورت نسیه

۱۲/۲ خرید ۵,۴۰۰,۰۰۰ ریال مواد و صدورسفته‌ای دوماهه بدون بهره

نرخ هزینه‌های تهیه وتحصیل مواد در ابتدای دوره مالی جاری ۵٪ برآورد شده است.

هزینه‌های واقعی انجام شده طی دوره شامل :

هزینه بیمه	۳۳۰,۰۰۰ ریال	هزینه‌های گمرکی	۷۵۰,۰۰۰ ریال
هزینه بارگیری وتخلیه	۱۲۰,۰۰۰ ریال	هزینه حمل خرید	۸۰۰,۰۰۰ ریال
هزینه انبارداری	۴۰۰,۰۰۰ ریال	هزینه بازرسی	۴۶۰,۰۰۰ ریال

مطلوبست :

۱ـ ثبت کلیه خریدهادردفتر روزنامه و انتقال به حساب‌های دفترکل به فرم(T)

۲ـ ثبت کلیه هزینه‌های واقعی طی دوره دردفترروزنامه وانتقال به حساب‌های دفترکل

۳ـ بستن حساب‌های پیش بینی هزینه‌های تهیه مواد وکنترل هزینه‌های تهیه مواد

۴ـ اگرمانده حساب موجودی مواد پایان دوره مبلغ ۹,۲۰۰,۰۰۰ ریال وبهای تمام شده کالای فروش رفته طی دوره مبلغ ۳۶,۸۰۰,۰۰۰ ریال باشد . مانده حساب تعدیل هزینه‌های تهیه مواد به چه صورت سرشکن می گردد. ثبت روزنامه مربوط را بنویسید و به دفترکل انتقال دهید.

۹ـ۳ـ کارخانه نیرو برای ساخت محصولات خود ازیک ماده اولیه باشماره (۱۷۴) استفاده می‌نماید. اطلاعات مربوط به خرید و صدور مواد عبارتند از:

۱ـ ۴/۱موجودی مواد تعداد ۱۰۰ واحد به نرخ ۱۲۰ ریال

۲ـ ۴/۵ خرید ۳۰۰ واحد مطابق سفارش شماره (۶۱) به صورت نقدازقرارهرواحد ۱۲۵ ریال

۳ـ ۴/۸ خرید ۴۰۰ واحد مطابق سفارش شماره (۶۲) به نرخ ۱۳۰ ریال به صورت نسیه

۴ـ ۴/۱۰ صدور ۵۰۰ واحد به تولید مطابق حواله انبار شماره (۲۰)

۵ـ ۴/۱۵ خرید ۶۰۰ واحد مطابق سفارش شماره (۶۳) به نرخ ۱۳۵ ریال و صدورسفته‌ای دوماهه
۶ـ ۴/۱۶ برگشت ۱۰۰ واحد از مواد صادره درتاریخ ۴/۱۰ به انبار
۷ـ ۴/۱۸ خرید ۷۰۰ واحد مطابق سفارش (۶۴) به نرخ ۱۴۰ ریال به‌صورت نسیه
۸ـ ۴/۲۲ صدور ۶۰۰ واحد به تولید مطابق حواله انبار مواد به شماره (۲۱)
۹ـ ۴/۲۴ برگشت ۱۰۰ واحد از مواد خریداری شده درتاریخ ۴/۱۸ به فروشنده
۱۰ـ ۴/۲۷ خرید ۸۰۰ واحد مطابق سفارش شماره (۶۵) به نرخ ۱۴۵ ریال وصدورسفته‌ای دوماهه
۱۱ـ ۴/۲۹ صدور ۹۰۰ واحد به تولید مطابق حواله انبار مواد به شماره (۲۲)
۱۲ـ ۴/۳۱ برگشت ۲۰۰ واحد ازمواد صادره درتاریخ ۴/۲۹ به انبار
۱۳ـ ۴/۱۳ برگشت ۲۰۰ واحد ازموادخریداری شده درتاریخ ۴/۲۷ به فروشنده

مطلوبست :

۱ـ ثبت عملیات مربوط به ماده شماره(۱۷۴) دریک کارت حساب مواد با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FiFo)

۲ـ ثبت کلیه دادوستدها دردفتر روزنامه

۱۰ـ۳ـ باتوجه به اطلاعات ارائه شده درمسئله شماره (۹-۳) چنانچه این کارخانه روش اولین صادره از آخرین وارده را جهت ارزیابی موجودی مواد مورداستفاده قرار دهد.

مطلوبست :

۱ـ ثبت عملیات مربوط به ماده شماره (۱۷۴) دریک کارت حساب مواد با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LiFo)

۲ـ ثبت آرتیکل‌های مربوط به تاریخ های ۴/۱۰، ۴/۱۶، ۴/۲۲، ۴/۲۴،۴/۴، ۴/۳۱ دردفتر روزنامه.

۱۱ـ۳ـ باتوجه به اطلاعات ارائه شده درمسئله شماره (۹-۳) اگر کارخانه از روش میانگین جهت ارزیابی موجودی مواد استفاده نماید.

مطلوبست :

۱ـ ثبت عملیات مربوط به ماده شماره(۱۷۴) دریک کارت حساب مواد با استفاده از روش میانگین

۲ـ ثبت‌های مربوط به تاریخهای ۴/۱۰، ۴/۱۶، ۴/۲۲، ۴/۲۴، ۴/۲۹، ۴/۳۱ در دفتر روزنامه

تذکر: درصورت لزوم تا دورقم اعشارمحاسبه گردد.

۱۲ـ۳ـ شرکت تولیدی مهرام از روش نگهداری دائمی موجودی مواد استفاده می‌نماید. اطلاعات مربوط به خرید مواد اولیه (آلفا) و صدور آن به تولید در خردادماه سال جاری به قرارزیراست:

۱ـ ۳/۱ موجودی مواد (اول دوره) تعداد ۸۰۰ واحد می‌باشد، که ۳۰۰ واحد آن به نرخ ۸۰ ریال و ۵۰۰ واحد آن به نرخ ۸۴ ریال می باشد.

۲ـ ۳/۵ خرید ۶۰۰واحد به نرخ ۸۵ ریال به صورت نقد مطابق قبض انبارشماره (۱۰)
۳ـ ۳/۶ مواد برگشتی به فروشنده تعداد ۱۰۰ واحد از خرید ۳/۵
۴ـ ۳/۸ خرید ۷۰۰ واحد به نرخ ۸۲ ریال به صورت نسیه مطابق قبض انبارشماره (۱۱)

۵ـ ۳/۱۲ مطابق حواله انبار مواد به شماره (۳۱) تعداد ۱,۰۰۰ واحد به تولید صادرگردید.

۶ـ ۳/۱۴ خرید ۹۰۰ واحد به نرخ ۸۳ ریال و صدورچک مطابق قبض انبارشماره (۱۲)

۷ـ ۳/۱۷ مواد برگشتی به فروشنده تعداد ۲۰۰ واحد از خرید ۳/۸

۸ـ ۳/۲۰ مواد برگشتی به انبار از صادره ۳/۱۲ تعداد ۲۰۰ واحد

۹ـ ۳/۲۵ خرید ۴۰۰ واحد به نرخ ۸۷ ریال به طور نقد مطابق قبض انبارشماره (۱۳)

۱۰ـ ۳/۳۰ مطابق حواله انبار مواد به شماره (۳۲) تعداد ۱/۰۰۰ واحدبه تولید صادر گردید.

مطلوبست :

۱ـ ثبت عملیات مربوط به ماده (آلفا) دریک کارت حساب مواد بااستفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LiFo)

۲ـ ثبت آرتیک‌های مربوط به تاریخهای ۳/۵، ۳/۶، ۳/۱۲، ۳/۱۷، ۳/۲۰ و ۳/۳۰ دردفتر روزنامه

۱۳ـ۳ـ باتوجه به اطلاعات ارائه شده درمسئله (۱۲-۳) اگر روش ارزیابی موجودی مواد اولین صادره از اولین وارده (FiFo) انتخاب شود.

مطلوبست :

۱.ثبت عملیات مربوط به ماده (آلفا) دریک کارت حساب مواد

۲.ثبت های مربوط به ۳/۵،۳/۳، ۳/۱۲، ۳/۱۷، ۳/۲۰، و ۳/۳۰ را در دفتر روزنامه بنویسید.

۱۴ـ۳ـ باتوجه به اطلاعات ارائه شده در مسئله (۱۲-۳) اگر روش ارزیابی موجودی مواد پایان دوره میانگین انتخاب‌شود:

مطلوبست :

ثبت عملیات مربوط به ماده (آلفا) دریک کارت حساب مواد

ثبت‌های مربوط به تاریخ‌های ۳/۵، ۳/۶، ۳/۱۲، ۳/۱۷، ۳/۲۰ و ۳/۳۰ در دفتر روزنامه

(درصورت لزوم تا دورقم اعشارمحاسبه شود)

۱۵ـ۳ـ کارخانه رهنما برای ساخت محصولی از ماده اولیه (بتا) استفاده می‌نماید.

اطلاعات مربوط به این ماده دراردیبهشت ماه سال جاری عبارتنداز:

۲/۱ موجودی اول دوره تعداد ۶۰۰ واحد می باشد که شامل ۲۰۰ واحد به نرخ ۹۰ ریالی، ۲۰۰ واحد به نرخ ۹۵ ریالی و ۲۰۰ واحد به نرخ ۱۰۰ ریالی است.

۲/۵ خرید ۶۰۰ واحد به نرخ ۹۸ ریال به صورت نقد مطابق سفارش شماره (۵۵)

۲/۱۰ خرید ۶۰۰ واحد به نرخ ۱۰۲ ریال به صورت نسیه مطابق سفارش شماره (۵۶)

۲/۱۱ کلیه مواد خریداری شده درتاریخ ۲/۱۰ به علت گران فروشی به فروشنده برگشت داده شد.

۲/۱۵ خرید ۶۰۰ واحد به نرخ ۹۹ ریال به صورت نقد مطابق سفارش شماره (۵۷)

۲/۱۸ صدور ۱۴۰۰ واحد به تولید مطابق حواله انبار مواد به شماره (۱۰۱)

۲/۲۰ برگشت تعداد ۳۰۰ واحد از مواد صادره در ۲/۱۸ به انبار

۲/۲۲ برگشت ۲۰۰ واحد از مواد خریداری شده در تاریخ ۲/۱۵ به فروشنده

۲/۲۵ خرید ۶۰۰ واحد به نرخ ۱۰۱ ریال به صورت نسیه مطابق سفارش شماره (۵۸)

۲/۳۰ صدور ۸۰۰ واحد به تولید مطابق حواله انبار مواد به شماره (۱۰۲)

۲/۳۱ برگشت ۱۰۰ واحد از مواد صادره به تولید درتاریخ ۲/۳۰، که بلافاصله به فروشنده آن که درتاریخ ۲/۲۵ خریداری شده بود، برگشت داده شد.

مطلوبست :

۱ـ ثبت کلیه عملیات مربوط به ماده (بتا) دریک کارت حساب مواد با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FiFo)

۲ـ ثبت کلیه عملیات مربوط به خرید، صدور و برگشت ماده (بتا) در دفترروزنامه

۱۶ـ۳ـ با استفاده از اطلاعات ارائه شده درمسأله شماره (۱۵-۳)

مطلوبست :

۱ـ ثبت کلیه عملیات مربوطه به ماده (بتا) دریک کارت حساب مواد با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LiFo)

۲ـ ثبت ارتیکل‌های مربوط به صدور مواد به تولید، برگشت مواد به انبار و برگشت مواد به فروشنده دردفتر روزنامه.

۱۷ـ۳ـ باتوجه به اطلاعات ارائه شده درمساله (۱۵-۳) مطلوبست :

۱ـ ثبت کلیه عملیات مربوط به ماده (بتا) دریک کارت حساب مواد به روش میانگین(در صورت لزوم تا دو رقم هم اعشار محاسبه شود.)

۲ـ ثبت‌های مربوط به صدورمواد، برگشت مواد به انبار و به فروشنده دردفترروزنامه.

۱۸ـ۳ـ شرکت تولیدی پارس یدک برای ساخت محصول ازماده اولیه شماره (۲۱۵) استفاده می‌نماید واطلاعات مربوط به مقدار موجودی اول و پایان دوره ونیزمقدارودفعات خرید طی دوره مالی جاری به قرارزیراست.

۱ـ موجود مواد اول دوره تعداد ۵,۲۰۰ واحد می‌باشد.

۲ـ خرید مواد طی دوره شش بار بوده که عبارت است از:

تاریخ	تعداد خرید	تاریخ	تعداد خرید
۲/۸	۸۰۰۰ عدد	۵/۱	۱۵,۰۰۰عدد
۳/۱۸	۱۲,۰۰۰ عدد	۵/۲۰	۷,۰۰۰ عدد
۴/۲۱	۹,۰۰۰ عدد	۶/۱۸	۴,۸۰۰ عدد

موجودی مواد پایان دوره تعداد ۴,۸۰۰ واحد می باشد

طی دوره مالی جاری تعداد ۵,۸۰۰ واحد ازمواد خریداری شده به فروشندگان برگشت داده شده است.

مطلوبست :

۱ـ محاسبه تعداد مواد مصرف شده طی دوره

۱۹ـ۳ـ کارخانه مهرنوش برای ساخت محصول ازیک نوع ماده اولیه به شماره (۵۵۵) استفاده می‌نماید. اطلاعات مربوط به این ماده اولیه طی دوره مالی جاری عبارت است از :

۱ـ موجودی مواد اول دوره تعداد ۳۰۰ واحد به نرخ ۱۵۴ ریال می‌باشد.

۲ـ ۱/۱۵ خرید ۴۰۰ واحد به نرخ ۱۵۲ ریال به‌طورنقد مطابق قبض انبارشماره (۷۰)
۳ـ ۱/۳۰ خرید ۵۰۰ واحد به نرخ ۱۵۶ ریال به‌طورنسیه مطابق قبض انبارشماره (۷۱)
۴ـ ۲/۱۲ صدور ۹۰۰ واحد به تولید مطابق حواله انبار مواد به شماره (۲۱۵)
۵ـ ۲/۱۵ برگشت ۲۰۰ واحد از مواد صادره به تولید درتاریخ ۲/۱۲ به انبار
۶ـ ۲/۱۷ برگشت تعداد ۳۰۰ واحد از مواد خریداری شده درتاریخ ۱/۱۵ به فروشنده
۷ـ ۳/۱۸ خرید ۸۰۰ واحد به نرخ ۱۵۵ ریال به‌صورت نسیه مطابق قبض انبار شماره (۷۲)
۸ـ ۴/۱۰ خرید ۱/۰۰۰ واحد به نرخ ۱۵۳ ریال به‌صورت نسیه مطابق قبض انبارشماره (۷۳)
۹ـ ۴/۱۹ صدور ۱/۳۰۰ واحد به تولید مطابق حواله انبار شماره (۲۱۶)
۱۰ـ ۴/۲۵ برگشت ۱۰۰ واحد ازمواد صادره درتاریخ ۴/۱۹ به انبار
۱۱ـ ۵/۲۰ برگشت ۲۰۰ واحد ازمواد خریداری شده درتاریخ ۴/۱۰ به فروشنده
۱۲ـ ۶/۲۰ خرید ۷۰۰ واحد به نرخ ۱۵۹ ریال به صورت نسیه مطابق قبض انبارشماره (۷۴)

مطلوبست :

۱ـ با استفاده از سه کارت حساب مواد عملیات مربوط به ماده اولیه شماره (۵۵۵) را دراین کارت‌ها به روش‌های زیر ثبت کنید.

الف) روش اولین صادره از اولین وارده (FiFo)
ب) روش اولین صادره از آخرین وارده (LiFo)
ج) روش میانگین (درصورت لزوم تا دورقم اعشارمحاسبه شود)

۲ـ ثبت کلیه عملیات مربوط به ماده اولیه شماره (۵۵۵) دردفتر روزنامه با استفاده از نتایج بدست آمده درروش اولین صادره از اولین وارده

۳ـ تهیه یک جدول که درآن نتایج حاصل از هرسه روش ارزیابی با یکدیگر مقایسه شود.

۲۰ـ۳ـ با استفاده از اطلاعات ارائه شده در مسئله (۱۹ـ۳)

مطلوبست :

۱ـ محاسبه تعداد مواد مصرف شده طی دوره
۲ـ محاسبه دفعات گردش موجودی مواد (تا دورقم اعشارمحاسبه شود)
۳ـ محاسبه دوره گردش موجودی مواد
۴ـ تهیه گزارش بهای تمام شده مواد مصرف شده با استفاده از نتایج بدست آمده از روش اولین صادره از اولین وارده
۲ـ ثبت مربوط به تسهیم دستمزد
۳ـ ثبت‌های مربوط به پرداخت دستمزد وکسورمربوط به آن.
۴ـ تهیه گزارش بهای تمام شده مواد مصرف شده با استفاده از نتایج بدست آمده از روش اولین صادره از اولین وارده

فصل ۴

کنترل حقوق و دستمزد

هدف‌های رفتاری:

درپایان این فصل از هنرجویان انتظار می رود:

۱ـ لزوم کنترل حقوق و دستمزد ودلایل آن را شرح دهند.

۲ـ طبقه‌بندی دستمزد را توضیح دهند.

۳ـ دوایرکنترل کننده دستمزد و وظایف هریک را شرح دهند.

۴ـ اطلاعات موردنیاز جهت محاسبه حقوق ودستمزد را جمع‌آوری کنند.

۵ـ طرح‌های تشویقی دستمزد را شرح دهند.

۶ـ اثر طرح‌های تشویقی دستمزد درکاهش بهای تمام شده محصول را شرح دهند.

۷ـ اثر طرح تشویقی پارچه کاری مستقیم را درجدول‌های مربوط نشان دهند.

۸ـ اثر طرح تشویقی پاداش صددرصد را درجدول‌های مربوط نشان دهند.

۹ـ توانایی تنظیم لیست حقوق ودستمزد را داشته و آن‌را تهیه نمایند.

۱۰ـ کسور مربوط به حقوق ودستمزد را نام ببرند و آنها را محاسبه نمایند.

۱۱ـ ثبت‌های حسابداری مربوط به حقوق و دستمزد را انجام‌دهند.

۴ــ کنترل حقوق و دستمزد

پس از مواد اولیه که عمده ترین عامل بهای تمام شده محصول است. دستمزد دومین عامل تشکیل‌دهنده بهای تمام شده محصول محسوب می‌شود ودرصد بالایی از بهای تمام شده محصول را به خود اختصاص می‌دهد.

حقوق و دستمزد را می‌توان به دستمزد تولیدی وغیرتولیدی تقسیم نمود.

دستمزد تولیدی: عبارت از وجوهی است که برای کارهای انجام شده در تولید محصول دریک مدت معین پرداخت یا تعهد می‌شود.

براین اساس کیفیت و کمیت نیروی کار ونیز هزینه‌های مربوط به آن همواره باید کنترل و بررسی شود و همچنین با پرداخت حقوق و دستمزد متناسب با کار انجام شده، کیفیت نیروی کار و کارایی آن حفظ گردد.

کنترل هزینه حقوق ودستمزد به لحاظ ارتباط و تأثیر مستقیم آن با تولید و بهای تمام شده محصول از اهمیّت خاصی برخورداراست.

کاهش بهای تمام شده محصول و یا ثابت نگهداشتن آن، ازیک طرف با ترغیب و تشویق نیروی کار به انجام تولید بیشتر و از سوی دیگر با مدیریت و کنترل مداوم آنان امکان پذیراست . همچنین با کنترل هزینه حقوق ودستمزد و اطلاع از جزییات آن می‌توان به افزایش تولید و کاهش زمان استاندارد انجام کار دست یافت.

اینک به توضیح برخی از اصطلاحات مربوط به دستمزد می‌پردازیم.

دستمزد مستقیم : عبارت از، هزینه‌های کارانجام شده ای است که مستقیماً جهت ساخت محصول پرداخت یا تعهد می گردد.

به عبارت دیگر دستمزد کارگرانی را که مستقیماً به ساخت محصول اشتغال دارند، دستمزد مستقیم گویند. به طور مثال دریک واحد تولیدی که به ساخت محصولات فلزی مشغول است، دستمزد کارگران برشکار، پرس کار و جوشکار، دستمزد مستقیم محسوب می‌شود.

دستمزد غیر مستقیم : عبارت است از هزینه حقوق و دستمزد کارگرانی که مستقیماً به تولید محصول اشتغال ندارند به عبارت دیگر، دستمزد کسانی که مستقیماً در تولید محصول نقشی ندارند، مانند حقوق ودستمزد سرپرستان سالن تولید، سرکارگران، تعمیرکاران، مدیران و ... دستمزد غیر مستقیم می‌باشد.

زمان استاندارد: عبارت است از میزان کار مورد انتظار از هرکارگر در زمان معین. زمان استاندارد ازطریق زمان‌سنجی حرکات لازم برای تولید محصول و با درنظرگرفتن زمان استراحت و تأخیرهای احتمالی محاسبه می‌شود.

زمان عادی یا ساعات کار عادی : عبارت از مدت زمانی است که مطابق روال عادی برای انجام کار لازم است.

۱ــ۴ــ دوایر و ادارات کنترل کننده حقوق و دستمزد

واحدهای تولیدی جهت کنترل هزینه حقوق و دستمزد از دوایری مانند دایره حضور وغیاب، کارگزینی، ثبت اوقات کار، زمان سنجی، دایره حسابداری حقوق ودستمزد، دایره برنامه ریزی تولید ونیز دایره حسابداری صنعتی (بهای تمام شده) استفاده می‌نمایند. این دوایر اطلاعات لازم را جمع آوری، ثبت و نگهداری نموده و به مدیران واحدهای دیگر گزارش می‌نمایند.

استفاده از تمام یا بعضی از دوایر کنترل کننده هزینه حقوق و دستمزد به حجم عملیات تولید و به خصوص به تعداد کارکنان بستگی دارد.

اینک به طور خلاصه به شرح وظایف هریک از دوایر کنترل کننده حقوق و دستمزد می‌پردازیم.

۱ـ۱ـ۴ـ دایره کارگزینی: وظیفه مهم دایره کارگزینی، تهیه و تدوین و یا اصلاح دستورالعملها، آیین‌نامه‌های استخدامی و فرم‌های پرسنلی می‌باشد. به طوری که با قانون کار و نیز با مقررات بیمه تأمین اجتماعی منطبق باشد.

وظیفه دیگر دایره کارگزینی، امورمربوط به استخدام، آموزش، ترفیعات، مرخصی ها، نقل وانتقالات، اجرای طرح طبقه‌بندی مشاغل، تعیین شرح وظایف وبرقراری ارتباط نیروی انسانی با سازمان‌ها و اتحادیه‌های کارگری می‌باشد.

۲ـ۱ـ۴ـ دایره حضور و غیاب : وظیفه اصلی این دایره،کنترل زمان ورود و زمان خروج کارگران می باشد. درواحدهای تولیدی برای حضور وغیاب کارکنان از کارت‌های متنوعی استفاده می‌شود. ثبت زمان ورود و خروج کارکنان برروی این کارت‌ها می‌تواند به وسیله ماشین، ساعت کارت‌زن و یا رایانه انجام شود. درغیر این صورت زمان ورود وخروج کارکنان درکارت‌ها با دست انجام می‌شود.

این کارت‌ها معمولاً بین ۷ تا ۱۵ روز یکبار به دایره حسابداری حقوق و دستمزد ارسال می‌گردد، تا اطلاعات مندرج برروی آنها جهت محاسبه و پرداخت حقوق و دستمزد هرکارگر، استخراج شود.

۳ـ۱ـ۴ـ دایره ثبت اوقات کار : وظیفه اصلی این دایره جمع آوری اطلاعات مربوط به اوقات کارانجام شده درمورد هریک از سفارشات، مراحل تولید و یا محصولات می باشد.

اطلاعات مربوط به اوقات کار انجام شده با استفاده از دوکارت (شامل کارت ساعت و کارت اوقات کار) مشخص، ثبت ونگهداری می‌شود.

الف) کارت ساعت (کارت حضور و غیاب) : همانگونه که قبلاً هم اشاره شد، این کارت حضور هریک از کارکنان درکارخانه و ساعات شروع وخاتمه کار آنان در هر روز و یا در هر نوبت کار، همچنین ساعات اضافه کاری را نشان می‌دهد. (فرم شماره ۱-۴)

کارت حضور وغیاب فرم شماره ۱-۴

شماره کارت

نام ونام خانوادگی

قسمت

ماه　　　　　　سال

روزهای ماه	قبل ازظهر		بعدازظهر		اضافه کاری		جمع کار روز
	ورود	خروج	ورود	خروج	ورود	خروج	
۱							
۲							
۳							
۴							
۵							
۶							
۷							
۸							
۹							
۱۰							
۱۱							
۱۲							
۱۳							
۱۴							
۱۵							

ب) کارت اوقات کار: این کارت نشان می دهد. کارگر چه مدت زمانی را برای ساخت و تکمیل یک سفارش صرف نموده است به عبارت دیگر این کارت حاوی اطلاعاتی در مورد نوع کار انجام شده می باشد. (فرم شماره ۲ـ۴)

فرم شماره ۲-۴

کارت اوقات کار

نام ونام خانوادگی　　　　**شماره کارگر**　　　　**دایره**

تاریخ سفارش								جمع
سرپرست قسمت								

تکمیل کارت ثبت اوقات کار به نوع عملیات تولید بستگی دارد. درمؤسسات تولیدی که از سیستم هزینه یابی سفارشات استفاده می‌نمایند و تولید به صورت سفارشی انجام می‌شود، کارت اوقات کار درمحاسبه نهایی دستمزد کارکنان دارای اهمیت ویژه می باشد. ولی در واحدهای تولیدی که از سیستم هزینه یابی مرحله‌ای جهت محاسبه بهای تمام شده محصول استفاده می کند و غالباً محصولات مشابه ساخته می‌شود، معمولاً کارت اوقات کار مورد استفاده قرار نمی گیرد.

نحوه عمل به این صورت است که اگر یک کارگر اوقات کار خود را برای ساخت چند سفارش صرف نموده باشد. باید زمان شروع و پایان کاربرای هر سفارش را به سرپرست کارگاه اطلاع دهد. و سرپرست موارد را درکارت اوقات کارثبت نماید وکارت را تکمیل کند.

کارت‌های ثبت اوقات کار، ابزارمناسبی جهت محاسبه و پرداخت پاداش کارگران براساس طرح‌های تشویقی دستمزد می باشد.

۴ـ۱ـ۴ـ دایره زمان سنجی : مهم‌ترین وظیفه این دایره، بررسی ومحاسبه زمان استاندارد ساخت یک واحد محصول می باشد. زمان استاندارد ساخت محصول با درنظرگرفتن امکانات و شرایط فیزیکی تعیین می گردد.

نحوهٔ عمل به این صورت است که، ابتدا زمان هرحرکت را با بررسی حرکات لازم برای تولید یک واحد محصول اندازه‌گیری می‌نمایند. سپس با جمع مدت حرکات، زمان استاندارد رابرای ساخت یک واحد محصول به دست می‌آورند.

اطلاعات مربوط به زمان استاندارد ساخت یک واحد محصول، در دوایری مانند برنامه ریزی تولید حسابداری حقوق و دستمزد و حسابداری بهای تمام شده کاربرد دارد.

۵ـ۱ـ۴ـ دایره برنامه ریزی تولید: این دایره با استفاده از زمان استاندارد ساخت یک واحد محصول وحتی قبل از شروع تولید، برنامه تولید را برای هرسفارش، هر دایره و یا هرمرحله تولید تهیه می نماید. تا از این طریق امکان مقایسه ساعات کار واقعی با ساعات کار استاندارد، مقایسه میزان تولید واقعی با میزان تولید پیش بینی شده، همچنین مقایسه وکنترل هزینه‌های واقعی دستمزد با دستمزد طبق بودجه فراهم گردد.

ضمناً، برنامه‌ریزی تولید به مدیران امکان می دهد انحراف کارایی کارگران را مورد بررسی و مطالعه قرار دهند. این انحراف ممکن است به دلایلی مانند، نرسیدن به موقع مواد به خط تولید، خرابی ماشین آلات، قطع جریان برق و یا تجدید نظر در دستورالعمل‌های اجرایی به‌وجود آید.

۶ـ۱ـ۴ـ دایره حسابداری حقوق و دستمزد: وظیفه اصلی این دایره، تهیه و تنظیم لیست حقوق و دستمزد و محاسبه مبلغ ناخالص و مبلغ خالص حقوق و دستمزد کارگران می‌باشد.

همچنین این دایره براساس اطلاعاتی که از دوایر دیگر دریافت نموده موظف است، لیست حقوق و دستمزد را برحسب نوع کار دوایر و مراحل تولید طبقه‌بندی نماید. اسناد ومدارک مربوط به حقوق و دستمزد کارگران در دایره حقوق و دستمزد نگهداری می‌شود.

باید یادآور شویم که، طبقه‌بندی هزینه حقوق و دستمزد با استفاده از کارت‌های اوقات کار به منظور تفکیک و تخصیص هزینه حقوق و دستمزد مستقیم به هریک از سفارشات، دوایر و مراحل مختلف تولید ونیز هزینه دستمزد غیرمستقیم در گروه هزینه‌های سربار انجام می‌شود.

۷ـ۱ـ۴ـ دایره حسابداری صنعتی (حسابداری بهای تمام شده): این دایره اطلاعات و مدارک لازم را از سایر دوایر دریافت نموده، ساعات کارکارگران (برحسب نفر ساعت) و هزینه‌های مربوط به آن را برای هرسفارش ویاهرمرحله از تولید ثبت ودرگزارشات منعکس می‌نماید.

مهم‌ترین وظیفه حسابداری بهای تمام شده در ارتباط با هزینه حقوق و دستمزد جهت محاسبه بهای تمام شده محصول وتعیین سهم هزینه نیروی کار مصرف شده عبارت است از:

درج زمان کار انجام شده و هزینه دستمزد مستقیم آن در گزارش بهای تمام شده محصول و یا در برگ‌های هزینه سفارش.

ثبت و تخصیص هزینه دستمزد غیرمستقیم در برگ‌های تجزیه و تحلیل هزینه‌های هردایره .

ارائه اطلاعات کامل و تهیه گزارش‌های مربوط به حقوق و دستمزد جهت مدیریت واحد تولیدی به منظورتصمیم گیری مناسب.

حفظ کیفیت نیروی کار و افزایش سطح بهره‌وری و عملکرد کارکنان و دوایر.

۲ـ۴ـ اطلاعات لازم جهت محاسبه حقوق ودستمزد

برای محاسبه هزینه حقوق و دستمزد باید ابتدا اطلاعات لازم جهت تهیه لیست حقوق و دستمزد را به‌دست آورد. علاوه برآن باید با قوانین و مقررات مربوط به حقوق و دستمزد از قبیل، قوانین کار و بیمه‌های اجتماعی، قوانین مربوط به مالیات و سایر قوانین و مقررات آشنا شد.

بعضی از اطلاعات مربوط به دستمزد شامل : حقوق پایه، ساعت کارعادی، مدت کارکرد، اضافه کاری، نوبت کاری، شب کاری، مرخصی استحقاقی، پاداش، کارآموزی، اوقات تلف شده، حق بیمه های اجتماعی، حق بیمه بیکاری، طرح‌های تشویقی، بیمه عمر، بیمه حوادث ناشی از کار و هزینه‌های رفاهی کارگران می باشد. اینک توضیح مختصری در مورد بعضی از آنها ارائه می گردد.

۱ـ۲ـ۴ـ حقوق پایه : حقوقی است که با رعایت قانون کار (برای کارگران رسمی) و یا ازطریق عقد قراردادی که مغایر با قانون کار نباشد (برای کارگران قراردادی) برای تولید یک واحد محصول، یا برای انجام یک ساعت کار، تعیین و به صورت ساعتی، روزانه، هفتگی ومعمولاً ماهانه به کارگرپرداخت می‌شود.

اگر دستمزد کارگر، براساس تعداد تولید و بدون درنظرگرفتن ساعات کارانجام شده کارگرمحاسبه و پرداخت شود(پارچه کاری) اصطلاحاً آن‌را کارمزد گویند.

اگر دستمزد کارگر با توجه به ساعات کار انجام شده (روزانه) و بدون درنظرگرفتن مقدار یا تعداد تولید محاسبه و پرداخت شود. اصطلاحاً آن‌را روزمزد گویند.

ضمناً باید توجه داشت که دستمزد روزانه کارگرنباید از حداقل دستمزد تعیین شده در قانون کارکمتر باشد.

۲ـ۲ـ۴ـ ساعت کارعادی : مطابق ماده (۵۱) قانون کارساعت کار عادی، مدت زمانی است که کارگر نیرو یا وقت خود را به منظور انجام کار، در اختیارکارفرما قرارمی‌دهد. البته به غیرازمواردی که دراین قانون مستثنی شده است. ساعات عادی کار کارگران در شبانه روز نباید از ۸ ساعت تجاوز کند.

به موجب تبصره ۱ ماده ۵۱ قانون کار، کارفرما با توافق کارگران و یا نمایندگان قانونی آنان می‌تواند ساعات کار را

در بعضی از روزهای هفته، کمتر از میزان مقرر و در روزهای دیگر اضافه براین میزان تعیین نماید، مشروط برآنکه مجموع ساعات کار در هفته از ۴۴ ساعت تجاوز نکند.

۳ـ۲ـ۴ـ ساعات کار اضافی: مطابق قانون کار، اضافه کاری باید تابع شرایط زیر باشد:

۱ـ موافقت کارگر.

۲ـ پرداخت ۴۰٪ اضافه برمزد هرساعت کارعادی.

۳ـ ساعات کاراضافی، نباید از ۴ ساعت درروز تجاوز نماید، مگر درموارد خاصی و یا توافق طرفین.

۴ـروزجمعه، روزتعطیل هفتگی کارگران، با استفاده از مزد می‌باشد. بنابراین کارگرانی که به هر دلیل روزجمعه کارکنند، در مقابل عدم استفاده از تعطیلی روز جمعه ۴۰٪ اضافه بر مزد دریافت خواهندنمود.

مطابق قانون کار، از ساعت ۶ بامداد تا ساعت ۲۲ کارروز و ازساعت ۲۲ تا ساعت ۶ بامداد روز بعد، کارشب، محسوب می‌شود.

اگر قسمتی از کار درروز و قسمتی درشب انجام شود، کار مختلط محسوب می‌شود. و مطابق قانون به آن قسمت ازکارکه درشب انجام می‌شود، ۳۵٪ اضافه برمزد ساعات کار عادی تعلق می‌گیرد، مشروط براینکه کارگر نوبت‌کار نباشد.

به موجب ماده ۶۱ قانون کار، ارجاع کاراضافی به کارگرانی که کار شبانه یا کارهای سخت و زیان‌آور انجام می‌دهند، ممنوع است.

به ازاء هرساعت اضافه کاری ۴۰٪ علاوه بردستمزد عادی به کارگرپرداخت می‌شود، که به آن فوق العاده اضافه‌کاری گفته می‌شود.

به عنوان مثال: اگر نرخ ساعتی دستمزد یک کارگر ۱۵,۸۰۰ ریال باشد به ازاء یک ساعت اضافه کاری ۴۰٪ علاوه براین مبلغ باید به او پرداخت شود. که آن‌را فوق العاده اضافه‌کاری گویند.

فوق العاده اضافه کاری	ریال	۱۵,۸۰۰ × ۴۰٪ =۶,۳۲۰
دستمزد یک ساعت اضافه کاری	ریال	۱۵,۸۰۰+۶,۳۲۰=۲۲,۱۲۰

مبلغی که بابت فوق العاده اضافه کاری به کارگران پرداخت می‌شود، با درنظرگرفتن دلیل انجام اضافه کاری، به یکی از حساب‌های زیر بدهکارمی‌شود.

الف) به حساب کنترل کالای درجریان ساخت

ب) به حساب کنترل سربارساخت

ج) به حساب کنترل سربار اداری و تشکیلاتی

د) به حساب کنترل سربار توزیع و فروش

اگر اضافه کاری به دلیل اضافه تولید باشد، فوق العاده اضافه کاری به حساب کنترل سربار کارخانه بدهکار می‌شود، تا ازطریق حساب کنترل سربار کارخانه به طوریکنواخت به تمام محصولات تولید شده، اعم از اینکه در ساعات کارعادی و یادرساعات اضافه کاری ساخته شده باشند، سرشکن گردد.

در این کتاب همواره فرض براین است که اضافه کاری به دلیل افزایش تولید است.

ثبت تسهیم هزینه دستمزد و فوق العاده اضافه کاری، به این صورت است که به ازاء جمع دستمزد ساعات کارعادی و دستمزد عادی ساعات اضافه کاری، حساب کنترل کالای درجریان ساخت و به ازاء فوق العاده اضافه کاری، حساب کنترل سربار ساخت، بدهکار شده درمقابل به ازاء جمع دستمزد و فوق العاده اضافه کاری، حساب کنترل هزینه حقوق و دستمزد، بستانکار می گردد.

کنترل کالای درجریان ساخت	×××	
کنترل سربارساخت	×	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		××××
ثبت تسهیم دستمزد عادی ودستمزد اضافه کاری		

مثال: نرخ دستمزد ساعتی یک کارگربرمبنای حقوق پایه مبلغ ۱۵،۸۰۰ ریال می باشد.
کارانجام شده بوسیله این کارگر درمدت یک هفته ۵۴ ساعت است. دستمزد عادی، فوق العاده اضافه کاری و دستمزد استحقاقی او دراین مدت به صورت زیر محاسبه وثبت می گردد[1].

ساعت اضافه کاری	ریال	۵۴ ـ ۴۴ =۱۰
دستمزد کارعادی	ریال	۴۴ × ۱۵،۸۰۰ = ۶۹۵،۲۰۰
دستمزد عادی اضافه کاری	ریال	۱۰ × ۱۵،۸۰۰ = ۱۵۸،۰۰۰
فوق العاده اضافه کاری	ریال	۱۰ × ۱۵،۸۰۰ × ٪۴۰ = ۶۳،۲۰۰
دستمزد استحقاقی	ریال	۶۹۵،۲۰۰ + ۱۵۸،۰۰۰ +۶۳،۲۰۰=۹۱۶،۴۰۰

کنترل کالای درجریان ساخت	۸۵۳،۲۰۰	
کنترل سربار ساخت	۶۳،۲۰۰	
کنترل هزینه حقوق و دستمزد		۹۱۶،۴۰۰
ثبت دستمزد مستقیم یک هفته کارگر		

۴ـ۲ـ۴ـ نوبت کاری: در بسیاری از کارخانه‌ها و دیگر واحدهای تولیدی، کارگران به صورت نوبتی، کارتولید را انجام می دهند. مطابق ماده (۵۵) قانون کار، کار نوبتی عبارت است از، کاری که درطول ماه گردش داشته باشد. به نحوی که نوبت‌ها در صبح یا عصر و یا شب واقع می‌شود و به کارگری که به این صورت کار می کند،

۱ـ اگر اضافه‌کاری به علت عملیات غیرتولیدی باشد فوق‌العاده اضافه‌کاری به حساب کنترل سربار اداری یا کنترل سربار توزیع و فروش، بدهکار می‌گردد.

ـ اگر قرار باشد فوق‌العاده اضافه‌کاری به‌وسیله مشتری پرداخت شود، مبلغ آن به حساب کنترل کالای در جریان ساخت، بدهکار می‌شود.

نوبت کاری گفته می‌شود.

اگر نوبت کار یک کارگر، صبح وعصر واقع شود، ۱۰٪ علاوه بردستمزد عادی به عنوان فوق العاده نوبت کاری به او تعلق می گیرد.

چنانچه نوبت کاریک کارگر، درصبح وعصر و شب باشد، ۱۵٪ علاوه بردستمزد عادی به او تعلق خواهد گرفت.

بالاخره اگر نوبت کار یک کارگر، در صبح و شب یا عصر و شب واقع شود، ۲۲/۵٪ علاوه بردستمزد عادی به او تعلق می گیرد.

ممکن است، ساعات نوبت کاری درشبانه روز از ۸ ساعت و درهفته از ۴۴ ساعت تجاوز نماید، ولی جمع ساعات کار در ۴ هفته متوالی نباید از ۱۷۶ ساعت بیشتر شود. ثبت هزینه دستمزد و فوق العاده نوبت کاری، به این صورت است که به ازاء دستمزد عادی ساعات نوبت کاری، حساب کنترل کالای درجریان ساخت و به ازاء فوق العاده نوبت کاری، حساب کنترل سربار ساخت، بدهکارمی‌شود. درمقابل معادل جمع دستمزد و فوق العاده نوبت کاری، حساب کنترل هزینه حقوق ودستمزد، بستانکار می گردد.

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل کالای درجریان ساخت	×××	
کنترل سربارساخت	×	
کنترل هزینه حقوق و دستمزد		××××
ثبت تسهیم دستمزد وفوق العاده نوبت کاری		

مثال : شرکت تولیدی دماوند اطلاعات مربوط به کارانجام شده درمدت ۴ هفته متوالی ۸ نفر از کارگران خود را به شرح زیراعلام نموده است.

جدول ۳-۴

شماره کارگر	نرخ ساعتی دستمزد	ساعات کارکردکارگران نوبت کاردرچهارهفته			
		صبح وعصر ۱۰٪	صبح وعصر و شب ۱۵٪	صبح وشب ۲۲/۵٪	عصروشب ۲۲/۵٪
۱	۳/۰۰۰		×۱۷۶		
۲	۳/۰۰۰			×۱۷۶	
۳	۳/۵۰۰	×۱۷۶			
۴	۳/۵۰۰		×۱۷۶		
۵	۴/۰۰۰				×۱۷۶
۶	۴/۵۰۰			×۱۷۶	
۷	۴/۰۰۰	×۱۷۶			
۸	۴/۵۰۰				×۱۷۶

مطلوبست: ۱ـ محاسبه دستمزد عادی

۲ـ محاسبه فوق العاده نوبت کاری

۳ـ محاسبه دستمزد استحقاقی ۴ هفته هریک از کارگران

۴ـ ثبت تسهیم دستمزد کارگران دردفترروزنامه

تعداد کارگر × دستمزد یک کارگر = نرخ × ساعات کار

حل مثال:

دستمزد عادی کارگران شماره‌های (۱و۲) ۱۷۶ × ۳,۰۰۰ =۵۲۸,۰۰۰ × ۲ =۱,۰۵۶,۰۰۰

دستمزد عادی کارگران شماره‌های (۳و۴) ۱۷۶ × ۳,۵۰۰ =۶۱۶,۰۰۰ × ۲ =۱,۲۳۲,۰۰۰

دستمزد عادی کارگران شماره‌های (۵ و۷) ۱۷۶ × ۴,۰۰۰ =۷۰۴,۰۰۰ × ۲ =۱,۴۰۸,۰۰۰

دستمزد عادی کارگران شماره‌های (۶ و ۸) ۱۷۶ × ۴/۵۰۰ = ۷۹۲,۰۰۰ × ۲ =۱,۵۸۴,۰۰۰

جمع دستمزد عادی کارگران شماره‌های (۱تا۸) ۵,۲۸۰,۰۰۰

فوق العاده نوبت کاری کارگر شماره(۱) ۵۲۸,۰۰۰ × ٪۱۵ = ۷۹,۲۰۰

فوق العاده نوبت کاری کارگر شماره(۲) ۵۲۸,۰۰۰ × ٪۲۲/۵ = ۱۱۸,۸۰۰

فوق العاده نوبت کاری کارگر شماره(۳) ۶۱۶,۰۰۰ × ٪ ۱۰ = ۶۱,۶۰۰

فوق العاده نوبت کاری کارگر شماره(۴) ۶۱۶,۰۰۰ × ٪۱۵ = ۹۲,۴۰۰

فوق العاده نوبت کاری کارگر شماره (۵) ۷۰۴,۰۰۰ × ٪۲۲/۵ = ۱۵۸,۴۰۰

فوق العاده نوبت کاری کارگر شماره (۶) ۷۹۲,۰۰۰ × ٪۲۲/۵ = ۱۷۸,۲۰۰

فوق العاده نوبت کاری کارگر شماره (۷) ۷۰۴,۰۰۰ × ٪۱۰ = ۷۰,۴۰۰

فوق العاده نوبت کاری کارگر شماره (۸) ۷۹۲,۰۰۰ × ٪۲۲/۵ = ۱۷۸,۲۰۰

جمع فوق العاده نوبت کاری کارگران شماره های (۱تا۸) **۹۳۷,۲۰۰**

دستمزد استحقاقی کارگرشماره (۱) ۵۲۸,۰۰۰ +۷۹,۲۰۰ = ۶۰۷,۲۰۰

دستمزد استحقاقی کارگرشماره (۲) ۵۲۸,۰۰۰ +۱۱۸,۸۰۰ = ۶۴۶,۸۰۰

دستمزد استحقاقی کارگرشماره (۳) ۶۱۶,۰۰۰ +۶۱,۶۰۰ = ۶۷۷,۶۰۰

دستمزد استحقاقی کارگرشماره (۴) ۶۱۶,۰۰۰ +۹۲,۴۰۰ = ۷۰۸,۴۰۰

دستمزد استحقاقی کارگرشماره (۵) ۷۰۴,۰۰۰ +۱۵۸,۴۰۰ = ۸۶۲,۴۰۰

دستمزد استحقاقی کارگرشماره (۶)	۷۹۲,۰۰۰ +۱۷۸,۲۰۰ = ۹۷۰,۲۰۰
دستمزد استحقاقی کارگرشماره (۷)	۷۰۴,۰۰۰ +۷۰,۴۰۰ = ۷۷۴,۴۰۰
دستمزد استحقاقی کارگرشماره (۸)	۷۹۲,۰۰۰ +۱۷۸,۲۰۰ = ۹۷۰,۲۰۰
جمع دستمزد استحقاقی	**۶,۲۱۷,۲۰۰**

ثبت هزینه دستمزد عادی فوق العاده نوبت کاری دردفتر روزنامه به صورت زیر انجام می‌شود.

	بدهکار	بستانکار
کنترل کالای درجریان ساخت	۵,۲۸۰,۰۰۰	
کنترل سربار ساخت	۹۳۷,۲۰۰	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		۶,۲۱۷,۲۰۰
ثبت تسهیم دستمزد استحقاقی کارگران		

۵ـ۲ـ۴ـ مرخصی استحقاقی: مطابق ماده (۶۴) قانون کار که درسال ۱۳۶۹ به تصویب مجلس رسیده است، مرخصی استحقاقی سالانه کارگران با استفاده از مزد و احتساب ۴ روز جمعه، جمعاً یک ماه است. ضمناً سایر روزهای تعطیل جزء ایام مرخصی محسوب نمی‌شود.

برای کارکمتر از یک، سال مرخصی به نسبت کار انجام شده محاسبه می‌شود. معمولاً زمانی که کارگران به مرخصی می‌روند، تولید متوقف نشده وکارخانه تعطیل نمی‌شود، ولی در بعضی از واحدهای تولیدی، بنا به تصمیم مدیران و موافقت شورای کارگری، کارگران به طور دسته جمعی به مرخصی میروند که درنتیجه تولید متوقف و واحد تولیدی به صورت تعطیل درمی‌آید.

روش‌های ثبت دستمزد ایام مرخصی: برای ثبت دستمزد ایام مرخصی دو روش مورد استفاده قرارمی‌گیرد.

۱ـ روش اول ثبت دستمزد ایام مرخصی : پس از استفاده کارکنان ازمرخصی استحقاقی، که دراین صورت دستمزد ایام مرخصی کارکنان یکجا به حساب‌های سربارمربوط (شامل سربارساخت، سربار اداری و یا سربار توزیع و فروش) منظورمی‌گردد[1].

استفاده از این روش موجب افزایش بهای تمام شده، محصولاتی است که در ماه استفاده از مرخصی تولید می‌گردد. این افزایش دارای ۲ دلیل عمده است.

الف) مطابق قانون کار، مرخصی استحقاقی کارگران با استفاده از حقوق می‌باشد. در این صورت هرکارگر با انجام یازده ماه کار، دوازده ماه حقوق دریافت می نماید. بنابراین هزینه دستمزد ایام مرخصی بهای تمام شده محصولات ساخته شده درماه استفاده از مرخصی را افزایش می‌دهد.

۱ـ موارد دیگر مرخصی عبارتند از : مرخصی استعلاجی و مرخصی، بدون حقوق. لازم به ذکر است مرخص سالیانه کارگرانی که به کارهای سخت وزیان‌آور اشتغال دارند، پنج هفته است.

ب) معمولاً زمانی که کارگران از مرخصی استفاده می کنند ازحجم تولید کاسته می‌شود و میزان تولید تا حدودی کاهش می یابد. ازآنجا که در واحدهای تولیدی، بسیاری از هزینه‌ها درگروه هزینه‌های ثابت قرار دارند، کاهش میزان تولید، موجب افزایش بهای تمام شده محصول خواهد شد.

۲ـ روش ایجاد ذخیره : دراین روش که به منظور رفع اشکالات روش قبل مورد استفاده قرارمی گیرد، برای دستمزد ایام مرخصی کارکنان، درابتدای دوره مالی ذخیره‌ای تحت همین عنوان درنظرگرفته می‌شود.

نحوهٔ عمل به این صورت است که درابتدای هردوره مالی، حقوق ودستمزد ایام مرخصی کارکنان، برای تمام دوره برآورد می گردد . درپایان هرماه زمان تهیه لیست حقوق و دستمزد هزینه حقوق و دستمزد ایام مرخصی مربوط به همان ماه محاسبه شده به حساب کنترل هزینه حقوق ودستمزد، بدهکار وبه حساب ذخیره دستمزد ایام مرخصی بستانکار می‌شود. باید توجه داشت که ذخیره دستمزد ایام مرخصی معمولاً درصدی از دستمزد مستقیم ودستمزد غیرمستقیم دوره مالی می باشد.

	بدهکار	بستانکار
کنترل هزینه حقوق ودستمزد	××	
ذخیره دستمزد ایام مرخصی		××
ثبت ذخیره دستمزد ایام مرخصی .... ماه کارکنان		

ضمناً، تسهیم هزینه دستمزد ایام مرخصی کارکنانی که به صورت مستقیم یا غیرمستقیم درتولید کار می کنند، به حساب کنترل سربار ساخت وکارکنانی که درقسمت‌های اداری وتشکیلاتی ویادرقسمت‌های توزیع و فروش مشغول به کارمی باشند، به ترتیب به حساب کنترل سربار اداری و تشکیلاتی وحساب کنترل سربار توزیع و فروش، بدهکارمی‌گردد، درمقابل حساب کنترل هزینه حقوق ودستمزد، بستانکارمی‌شود.

	بدهکار	بستانکار
کنترل سربار ساخت	×××	
کنترل سربار اداری وتشکیلاتی	××	
کنترل سربارتوزیع وفروش	××	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		××××
ثبت تسهیم هزینه دستمزد ایام مرخصی کارکنان مربوط به .... ماه		

تذکر:

زمانی که کارکنان ازمرخصی استحقاقی خود استفاده می‌نمایند، پرداخت دستمزد ایام مرخصی از محل ذخیره خواهد بود. دراین صورت، حساب ذخیره دستمزد ایام مرخصی، بدهکار و حساب صندوق یا حساب بانک، بستانکار می‌شود.

	بدهکار	بستانکار
حساب ذخیره دستمزد ایام مرخصی	××	
حساب بانک		××
ثبت پرداخت دستمزد کارگرانی که ازمرخصی استفاده نموده‌اند.		

اگر درابتدای دوره مالی، ذخیره دستمزد ایام مرخصی، به صورت دقیق برآورد شده و به واقعیت نزدیک باشد، مانده این حساب در پایان دوره مالی، نشان دهنده طلب کارکنان بابت مرخصی استفاده نشده می‌باشد.

۶ـ۲ـ۴ـ عیدی و پاداش: معمولاً واحدهای تولیدی، درپایان دوره مالی و یا درپایان هرفصل به مناسبت‌های مختلف، مبلغی تحت عنوان عیدی و پاداش به کارگران و کارکنان پرداخت می‌نمایند.

ثبت پاداش درحساب‌ها به منظور تخصیص هزینه‌ها، دارای اهمیت زیادی است. اگر پاداش سالانه درآخرین ماده دوره مالی، پرداخت ودرحساب‌ها ثبت شود . بهای تمام شده محصولات ساخته شده درآن ماه، افزایش قابل ملاحظه‌ای خواهد یافت. به همین علت، بهتراست درابتدای دوره مالی عیدی و پاداش آن دوره با توجه به تجربیات سال قبل و بادرنظرگرفتن تغییرات احتمالی برآورد شود، و معادل جمع مبلغ عیدی و پاداش ماهانه،که زمان تنظیم لیست حقوق ودستمزد محاسبه می‌شود. حساب کنترل هزینه حقوق ودستمزد بدهکار و حساب ذخیره عیدی و پاداش، بستانکار گردد. به این ترتیب، مبلغ عیدی و پاداش درطول دوره مالی به صورت یکنواخت به محصولات سرشکن می‌گردد.

حداقل مبلغ عیدی و پاداش کارکنان، معمولاً درپایان هرسال برمبنای حقوق و دستمزد به وسیله هیأت دولت تعیین می‌گردد.

	بدهکار	بستانکار
کنترل هزینه حقوق ودستمزد	×××	
ذخیره عیدی وپاداش		×××
ثبت عیدی و پاداش .... ماه کارکنان به حساب ذخیره		

عیدی و پاداش کارکنان قسمت‌های مختلف با توجه به محل کار آنها، به حساب کنترل سربارساخت، کنترل سربار اداری وتشکیلاتی و نیز کنترل سربار توزیع و فروش منظورمی‌شود براین اساس هریک از این حساب‌ها معادل پاداش وعیدی ماهانه بدهکارشده، درمقابل حساب کنترل هزینه حقوق ودستمزد، بستانکار می‌گردد.

	بدهکار	بستانکار
کنترل سربارساخت	×××	
کنترل سرباراداری وتشکیلاتی	××	
کنترل سربارتوزیع وفروش	×	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		××××
ثبت تسهیم هزینه عیدی و پاداش .... ماه کارکنان درحساب‌ها		

زمان پرداخت تمام یا قسمتی از عیدی و پاداش به کارکنان، حساب ذخیره عیدی و پاداش، بدهکار و حساب صندوق یا بانک، بستانکارمی گردد.

	بدهکار	بستانکار
ذخیره عیدی و پاداش	××	
بانک		××
ثبت پرداخت عیدی و پاداش کارکنان		

مثال: دریک واحدتولیدی، متوسط حقوق پایه کارگران درماه معادل مبلغ ۱۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. در ابتدای دوره مالی، عیدی و پاداش سالانه معادل ۲ ماه نسبت به متوسط حقوق پایه برآوردشده است. عیدی و پاداش

یک ماه معین به صورت زیر محاسبه وثبت می‌شود.

عیدی و پاداش سالانه	۱۲,۶۰۰,۰۰۰ × ۲ = ۲۵,۲۰۰,۰۰۰		
پاداش ماهانه	۲۵,۲۰۰,۰۰۰ : ۱۲ = ۲,۱۰۰,۰۰۰		
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		۲,۱۰۰,۰۰۰	
ذخیره عیدی و پاداش			۲,۱۰۰,۰۰۰
ثبت عیدی و پاداش کارکنان مربوط به .... ماه به حساب ذخیره			

چنانچه ۵۰٪ پاداش مربوط به کارکنان کارخانه ۳۰٪ مربوط به کارکنان اداری و ۲۰٪ مربوط به کارکنان قسمت توزیع و فروش باشد، ثبت تسهیم عیدی و پاداش به صورت زیرخواهد شد.

عیدی و پاداش سهم کارخانه	۲,۱۰۰,۰۰۰×٪۵۰ = ۱,۰۵۰,۰۰۰	
عیدی و پاداش سهم قسمت اداری	۲,۱۰۰,۰۰۰ ×٪ ۳۰ = ۶۳۰,۰۰۰	
عیدی و پاداش سهم قسمت توزیع و فروش	۲,۱۰۰,۰۰۰ × ٪۲۰ =۴۲۰ ,۰۰۰	
کنترل سربار ساخت	۱,۰۵۰,۰۰۰	
کنترل سربار اداری وتشکیلاتی	۶۳۰,۰۰۰	
کنترل سربارتوزیع و فروش	۴۲۰,۰۰۰	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		۲,۱۰۰,۰۰۰
ثبت تسهیم عیدی و پاداش کارکنان به حساب سربارهای مربوط		

اگر لازم باشد، مطابق قانون مبلغی از عیدی و پاداش سالانه کارکنان کسرگردد، مبلغ پرداختی بابت عیدی و پاداش به کارکنان پس از کسر آن مبلغ خواهد بود.

۷ـ۲ـ۴ـ طرح‌های تشویقی دستمزد: درمؤسسات تولیدی محاسبه و پرداخت دستمزد به یکی از سه طریق زیر انجام می‌شود، که عبارتند از :

روزمزد، کارمزد ویا با استفاده از طرح‌های تشویقی

دستمزدکارگران روزمزد براساس انجام ۸ ساعت کارعادی روزانه، بدون توجه به نتیجه کارانجام شده محاسبه و پرداخت می‌شود.

دستمزد کارگران کارمزد برای انجام کارهای معین بدون توجه به مدت انجام کار، محاسبه و پرداخت می‌گردد.

دستمزد کارگران با استفاده از طرح‌های تشویقی :

درواقع ترکیبی از دو روش قبلی (یعنی ترکیبی از روش‌های روزمزد و کارمزد) می‌باشد.

دراکثر طرح‌های تشویقی یک حداقل دستمزد ساعتی به کارگران پرداخت می‌شود، تامقدار تولیدشان به میزان تعیین شده (میزان استاندارد) برسد. درصورتی که تولید محصول از میزان استاندارد تجاوزکند، دستمزد کارگر براساس طرح تشویقی محاسبه وپرداخت می گردد.

درکلیه طرح‌های تشویقی مدت انجام کار، عامل مهم درمحاسبه دستمزد براساس طرح تشویقی می باشد، زیرا

دستمزد باید براساس زمان کار انجام شده ومیزان تولید کارگران محاسبه وپرداخت شود. به همین جهت لازم است قبل از انجام هرکار، استانداردهای مربوط به آن تعیین گردد. این استانداردها باید طوری تعیین شوند که کارگران بتوانند به آنها دسترسی داشته باشند وباتولید بیشتر از استاندارد، از مزایای طرح تشویقی بهره مند شوند.

طرح‌های تشویقی دستمزد، معمولاً درکارخانه‌هایی به اجراگذارده می‌شودکه، دارای کارگران زیاد و تولید انبوه باشند.

مهم‌ترین مشخصه های یک طرح تشویقی عبارتند از:

۱ـ استانداردها باید متناسب وواقع بینانه تعیین شوند تاکارکنان بتوانند با تلاش وکوشش بیشتر با افزایش تولید به آنها دسترسی پیداکنند و از این طریق موفق به دریافت پاداش طرح گردند.

۲ـ میزان پاداش باید به نسبت بازده تولید مازاد بر استاندارد تعیین شود.

۳ـ طرح تشویقی باید با وضعیت و شرایط تولید متناسب باشد. به‌طوری که کارکنان بتوانند درآن شرایط بازده تولید خود را افزایش دهند.

۴ـ طرح تشویقی باید طوری برنامه‌ریزی شود که همزمان با تهیه لیست حقوق و دستمزد و پرداخت دستمزد به کارکنان پاداش مربوط به طرح نیز پرداخت گردد.

۵ـ طرح تشویقی باید تا آنجا که ممکن است ساده تنظیم شود به طوری که برای کارکنان قابل درک باشد.

۱ـ۷ـ۲ـ۴ـ اهداف طرح‌های تشویقی دستمزد : خلاصه اهدافی که با به کارگیری طرح‌های تشویقی مورد نظر مدیران می باشد، عبارتنداز:

۱ـ مدیران با اجرای طرح تشویقی انتظار دارند، تولید افزایش یابد که، درنتیجه بهای تمام شده محصول به دلیل کاهش سهم هزینه‌های ثابت یک واحد محصول کاهش خواهد یافت.

۲ـ تشویق کارکنان به تولید بیشتر اگر چه موجب کاهش بهای تمام شده محصول است، ولی درآمد آنان را افزایش خواهد داد.

۳ـ اعمال کنترل بیشتر بر هزینه حقوق ودستمزد بایکنواخت کردن هزینه‌های یک واحد محصول تکمیل شده، از اهداف دیگر طرح‌های تشویقی است.

همانگونه که قبلاً اشاره شده، طرح‌های تشویقی دستمزد موجب افزایش درآمدکارکنانی است که بتوانند بیش از استاندارد تولید نمایند و یا در زمان تولید صرفه‌جویی کنند. به عبارت دیگر، تولید محصول را سریع تر از زمان تعیین شده براساس استاندارد به پایان برسانند، اکنون باذکر یک مثال، اثر طرح‌های تشویقی دستمزد درکاهش بهای تمام شده محصول موردمطالعه قرارمی گیرد.

مثال : شرکت تولیدی غدیردارای ۲۵ نفرکارگر می باشد. که روزانه ۸ ساعت کار می‌کنند. نرخ متوسط دستمزد یک کارگر ۲,۴۰۰ ریال درساعت وتعداد تولید ۴۰ واحد محصول می باشد. مطابق قراردادی که بین کارگران وکارفرمامنعقد شده، اگر هرکارگر بتواند تولید روزانه خود را به ۴۸ واحد برساند، نرخ متوسط دستمزد ساعتی او براساس ساعتی ۲۸۸۰ ریال محاسبه خواهد شد. هزینه‌های ثابت کارخانه طی دوره مالی عبارتنداز:

الف) هزینه حقوق ماهانه مدیروسرپرستان تولید	۷۴۸,۸۰۰	ریال
ب) هزینه عوارض نوسازی کارخانه درهرروز	۱۲,۴۸۰	ریال

ج) هزینه تعمیر ونگهداری ساختمان کارخانه درسال ۱۳,۴۷۸,۰۰۰ ریال
د) هزینه استهلاک سالانه ماشین آلات کارخانه ۱۷,۹۷۱,۰۰۰ ریال
هـ) سایر هزینه‌های ثابت کارخانه درسال ۶,۷۳۹,۲۰۰ ریال
ضمناً از سایر عوامل مربوط به دستمزد صرف نظرمی‌شود. یک سال ۳۶۰ روز درمحاسبات منظور گردیده است.
مطلوبست : محاسبه بهای تمام شده یک واحد محصول
الف) بدون استفاده ازطرح تشویقی
ب) با استفاده از طرح تشویقی

حل مثال: نتیجه درجدول شماره (۱-۴) ارائه گردیده است.

جدول شماره (۴-۴)

عوامل هزینه	سیستم اصلی ۲,۴۰۰ ریال برای هرساعت ۲۵ نفر کارگر			سیستم جدید ۲۷,۸۸۰ ریال برای هرساعت ۲۵ نفر کارگر		
	هزینه‌های انجام شده درساعت ریال	**تعداد تولید درهرساعت واحد**	**بهای تمام شده یک واحد ریال**	**هزینه‌های انجام شده درساعت ریال**	**تعداد تولید درهرساعت واحد**	**بهای تمام شده یک واحد ریال**
هزینه دستمزد	۶۰,۰۰۰	۱۲۵	۴۸۰	۷۲۰۰۰	۱۵۰	۴۸۰
هزینه حقوق مدیران تولید	۳,۷۴۴	۱۲۵	۲۹/۹۵	۳,۷۴۴	۱۵۰	۲۴/۹۶
عوارض نوسازی	۱,۵۶۰	۱۲۵	۱۲/۴۸	۱,۵۶۰	۱۵۰	۱۰/۴
تعمیر ونگهداری ساختمان	۴,۶۸۰	۱۲۵	۳۷/۴۴	۴,۶۸۰	۱۵۰	۳۱/۲
استهلاک ماشین آلات	۶,۲۴۰	۱۲۵	۴۹/۹۲	۶,۲۴۰	۱۵۰	۴۱/۶
سایر هزینه های ثابت	۲,۳۴۰	۱۲۵	۱۸/۷۲	۲,۳۴۰	۱۵۰	۱۵/۶
جمع	۷۸,۵۶۴	۱۲۵	۶۲۸/۵۱	۹۰,۵۲۴	۱۵۰	۶۰۳/۷۶

محاسبات مربوط به بهای تمام شده یک واحد محصول با استفاده از هردوسیستم به صورت زیر ارائه می گردد.

الف) سیستم اصلی بدون استفاده ازطرح	ب) سیستم جدید بااستفاده ازطرح تشویقی
جمع دستمزد کارگران درساعت ریال ۶۰,۰۰۰ =۲,۴۰۰ × ۲۵	ریال ۷۲,۰۰۰ = ۲,۸۸۰ × ۲۵
تعداد تولید یک کارگر درساعت واحد ۵ =۸ : ۴۰	واحد ۶ =۸ : ۴۸
تعداد تولید کارگران درساعت واحد ۱۲۵=۵×۲۵	واحد ۱۵۰ = ۶ × ۲۵
هزینه حقوق مدیرتولید	ریال ۳,۷۴۴= (۸ × ۲۵) : ۷۴۸,۸۰۰
هزینه عوارض نوسازی درساعت ریال	ریال ۵۶۰,۱ = ۸ : ۱۲,۴۸۰
هزینه تعمیر و نگهداری ساختمان درساعت ریال	ریال ۴,۶۸۰ = (۳۶۰ × ۸) : ۱۳,۴۷۸,۴۰۰
هزینه استهلاک ماشین‌آلات در ساعت ریال	ریال ۶,۲۴۰ = (۳۶۰ × ۸) : ۱۷,۹۷۱,۲۰۰
سایر هزینه‌های ثابت درساعت ریال	ریال ۲,۳۴۰ = (۳۶۰ × ۸) : ۶,۷۳۹,۲۰۰

درمثال فوق، قرارداد بین کارگران و کارفرما نشان می دهد، که دستمزد یک کارگردرشرایط عادی بانرخ ۲,۴۰۰ ریال وبااستفاده از طرح با نرخ ۲,۸۸۰ ریال محاسبه و پرداخت می‌شود که به این ترتیب مبلغ ۸۰۰ ریال درهرساعت اضافه شده است.۴۸۰= (۲,۴۰۰ ـ ۲,۸۸۰)، ولی با مراجعه به جدول شماره (۴-۴)بهای تمام شده یک واحد محصول مبلغ ۲۸/۵۸ ریال کاهش یافته است (۲۴/۷۵=۶۲۸/۵۱-۶۰۳/۷۶) این کاهش قیمت به دوعامل بستگی دارد.

الف) با استفاده از طرح تشویقی دستمزد تعداد تولید هرکارگردرهرروز ۲۰٪ افزایش خواهد یافت.

تعداد افزایش تولید روزانه یک کارگر ۸ = ۴۰-۴۸

درصد افزایش تولید روزانه یک کارگر $۲۰٪ = ۱۰۰ \times \frac{۸}{۴۰}$

ب) تعداد تولید بدون استفاده ازطرح تشویقی، درهرساعت ۱۲۵ واحدمی باشد و با بکارگیری طرح تشویقی تعداد تولید درهرساعت به ۱۵۰ واحد خواهد رسید، که درهرساعت ۲۵ واحد (۱۲۵-۱۵۰) افزایش را نشان می‌دهد. این افزایش تولید موجب می‌شودتا هزینه‌های ثابت کارخانه به تعداد بیشتری تقسیم شود. درنتیجه سهم یک واحد محصول از هزینه‌های ثابت کاهش یافته که این موضوع کاهش بهای تمام شده یک واحد محصول را به همراه خواهد داشت.

این اصل کلی درمورداغلب طرح‌های تشویقی دستمزد مصداق دارد. ودرهرصورت کاهش هزینه‌های تولید مهم‌ترین نتیجه افزایش تولید می باشد، که ازطریق طرح‌های تشویقی دستمزد حاصل شده است، که باید مورد توجه قرارگیرد.

۲ـ۷ـ۲ـ۴ـ انواع طرح‌های تشویقی دستمزد: طرح‌های تشویقی دستمزد را می‌توان به صورت فردی ویا به صورت جمعی اجرا نمود. البته اگر طرح‌های تشویقی به صورت جمعی به اجرا درآید، موجب کنترل هرچه بیشتر افرادگروهی که طرح برای آنها اجرا می‌شود، نسبت به افرادهمان گروه خواهد شد.

مهم‌ترین طرح‌های تشویقی دستمزد که دراکثر واحدهای تولیدی اجرا می‌شوند، عبارتند از:

۱. طرح پارچه کاری مستقیم

۲. طرح پاداش صددرصد

۳. طرح پاداش دسته جمعی

ذکر این نکته ضروری است، که چارچوب اصلی اکثر طرح‌های تشویقی دستمزد که باتوجه به اهداف استفاده از این طرح‌ها تهیه می گردد، تفاوت زیادی با یکدیگر نخواهدداشت. براین اساس دراین کتاب تنها طرح پارچه کاری مستقیم موردمطالعه قرارمی گیرد.

طرح تشویقی پارچه کاری مستقیم: طرح تشویقی پارچه کاری مستقیم، یکی از ساده ترین طرح های تشویقی است، به خصوص چون برای کارگران نیز مفهوم بیشتری دارد، بیشترموردتوجه وقبول آنان قرارگرفته است. دراین طرح برای تولید محصول تعداد یا مقدار استاندارد درساعت وبرای کارگریک نرخ حداقل دستمزد درساعت تعیین می گردد.

دراین طرح به کارگرانی که نتوانند تولید خوددرادرساعت به میزان استاندارد تعیین شده برسانند، حداقل دستمزد ساعتی پرداخت خواهد شد، ولی کارگرانی که میزان تولیدی بیش از استاندارد داشته باشند، مشمول طرح بوده ومطابق قرارداد دستمزد بیشتری دریافت می‌نمایند.

طرح تشویقی پارچه کاری مستقیم زمانی مؤثراست که، کارگران بتوانند با استفاده ازامکانات موجود درکارخانه میزان تولید خودرا افزایش دهند. ولی اگر ساخت محصول تماماً به‌وسیله ماشین انجام شود، افزایش تولید دراختیار کارگران نخواهد بود، که دراین صورت طرح تشویقی فوق کاربردنخواهدداشت.

ضمناً تا زمانی که تعداد تولید محصول درساعت، ازمیزان استاندارد تعیین شده کمترباشد، نرخ دستمزد ساخت یک واحد محصول متغیر خواهد بود. ولی این نرخ پس از رسیدن تولید به میزان استاندارد و یا بیشتراز استاندارد ثابت خواهد شد. درصورت بکارگیری، ماشین آلات جدیدی که دارای راندمان بیشتری باشند، باید در تعداد تولیداستاندارد درساعت و نیز، درتعیین نرخ دستمزد تجدید نظرشود. برای اجرای طرح تشویقی پارچه‌کاری مستقیم، ابتدا زمان وحرکت‌های لازم برای ساخت قسمت های مختلف یک واحد محصول به‌وسیله دایره زمان‌سنجی ومیزان تولید استاندارد محصول درساعت به‌وسیله مهندسی تولید محاسبه می گردد، سپس دستمزد هرکارگر با توجه به میزان تولید ونرخ ساعتی دستمزد محاسبه و پرداخت می گردد. دراین قسمت به منظور توضیح بیشتر به ارائه یک مثال می‌پردازیم.

مثال: دایره زمان‌سنجی کارخانه آزمایش،زمان لازم برای تولید یک واحد محصول را ۶ دقیقه تعیین نموده است . نرخ دستمزد یک ساعت کارمستقیم مبلغ ۱/۲۰۰ ریال می باشد.

درصورتی که کارخانه بخواهد از طرح تشویقی پارچه کاری مستقیم استفاده کند، نرخ پارچه کاری (نرخ دستمزد ساخت یک واحد محصول) به صورت زیرمحاسبه می‌شود.

تعداد تولید یک کارگر درساعت ۱۰=۶ : ۶۰

نرخ دستمزد ساخت یک واحد ریال ۱۲۰= ۱۰ : ۱,۲۰۰

حال اگر کارگری درساعت ۱۴ واحد محصول تولید کند، ۴ واحد اضافه تولید خواهد داشت (۴= ۱۰-۱۴) و بنا به محاسبات فوق به ازاء هریک واحد اضافه تولید ۱۲۰ ریال به او پرداخت خواهد شد. بنابراین دستمزد استحقاقی این کارگردرهرساعت به صورت زیر محاسبه خواهد شد.

دستمزد اضافه تولید + حداقل دستمزد ساعتی = دستمزد استحقاقی در ساعت

ریال ۱,۶۸۰= (۱۲۰×۴) + ۱,۲۰۰ = دستمزد استحقاقی درساعت

درمثال مربوط به کارخانه آزمایش، سربار ثابت کارخانه درهرساعت مبلغ ۲,۱۰۰ ریال فرض شده است . با ارائه

جدول شماره (۵-۴) که نشان‌دهنده طرح پارچه‌کاری مستقیم است، کاهش هزینه‌های تبدیل یک واحد محصول درسطوح بالاتر تولید را نیز نشان می‌دهد.

درجدول مورد بحث، تعداد تولید استاندارد ۱۰ واحد درساعت فرض می‌شود و هزینه دستمزد ساخت یک واحد محصول، قبل از رسیدن به میزان استاندارد رقم ثابتی نیست، به عنوان نمونه برای تولید ۷ واحد درساعت مبلغ ۱۷۱/۴۳ ریال برای ساختن ۸ واحد درساعت مبلغ ۱۵۰ ریال وبرای ساختن ۹ واحد درساعت مبلغ ۱۳۳/۳۳ ریال و ۹ واحد به بالامبلغ ۱۲۰ ریال خواهد بود که این مبلغ نرخ ثابت دستمزد تولید یک واحد محصول می باشد.

بادرنظرگرفتن این اصل، هرچه میزان تولید افزایش یابد، مبلغ ۱۲۰ ریال تغییر نخواهد کرد ازسوی دیگر، سربارثابت کارخانه برای تولید هرواحد محصول با افزایش میزان تولید کاهش خواهد یافت. درمثال فوق اگر میزان تولید درساعت از ۷ واحد به ۱۴ واحد افزایش یابد، سربار ثابت یک واحد محصول از مبلغ ۳۰۰ ریال به مبلغ ۱۵۰ ریال کاهش می یابد. بنابراین هزینه تبدیل یک واحد محصول با افزایش تولید،کاهش یافته ودرنتیجه بهای تمام شده یک واحد نیز با کاهش مواجه خواهد شد.

جدول ۵-۴

طرح پارچه‌کاری مستقیم

تعداد تولید درساعت	نرخ پایه دستمزد	نرخ پارچه‌کاری	مبلغ دریافتی درساعت	هزینه دستمزد یک واحد	سربارثابت در هرساعت	سربار کارخانه برای یک واحد	هزینه تبدیل یک واحد
۷	۱,۲۰۰	–	۱,۲۰۰	۱۷۱/۴۳	۲,۱۰۰	۳۰۰	۴۷۱/۴۳
۸	۱,۲۰۰	–	۱,۲۰۰	۱۵۰	۲,۱۰۰	۲۶۲/۵	۴۱۲/۵
۹	۱,۲۰۰	–	۱,۲۰۰	۱۳۳/۳۳	۲,۱۰۰	۲۳۳/۳۳	۳۶۶/۶۶
۱۰	۱,۲۰۰	۱۲۰*	۱,۲۰۰	۱۲۰	۲,۱۰۰	۲۱۰	۳۳۰
۱۱	۱,۲۰۰	۱۲۰	۱,۳۲۰	۱۲۰	۲,۱۰۰	۱۹۰/۹	۳۱۰/۹
۱۲	۱,۲۰۰	۱۲۰	۱,۴۴۰	۱۲۰	۲,۱۰۰	۱۷۵	۲۹۵
۱۳	۱,۲۰۰	۱۲۰	۱,۵۶۰	۱۲۰	۲,۱۰۰	۱۶۱/۵۴	۲۸۱/۵۴
۱۴	۱,۲۰۰	۱۲۰	۱,۶۸۰	۱۲۰	۲,۱۰۰	۱۵۰	۲۷۰

نرخ استاندارد یک واحد ۱۲=۱۰÷۱۲۰۰

تولید استاندارد در یک ساعت ۱۰ واحد

۸ـ۲ـ۴ـ اوقات تلف شده: مطابق قانون کار، هرکارگرموظف به انجام ۸ ساعت کار روزانه و یا ۴۴ ساعت کاردرهفته می باشد. ارجاع کار به‌کارگر فاصله به وسیلهٔ کارفرماصورت می‌گیرد. بنابراین کارفرما موظف به پرداخت دستمزد کارگر برای انجام کاردرمدت یاد شده می‌باشد.

اگر کارگر به دلایل غیرموجه، از انجام کار خودداری نماید، حق دریافت دستمزد را نخواهدداشت. ولی چنانچه کارگر آماده انجام کارباشد، ولی کارفرما بنابه دلایل گوناگون قادر به ارجاع کار به او نباشد، کارگر استحقاق

دریافت دستمزد راخواهد داشت، که به این ترتیب دستمزد درمقابل کار انجام نشده پرداخت می‌گردد،که این خود موجب افزایش غیر منطقی هزینه‌ها خواهد شد.

دستمزد زمانی که به علت عدم ارجاع کار، به کارگر پرداخت می‌شود، هزینه دستمزد اوقات تلف شده خواهد بود. مهم‌ترین دلایل مربوط به اوقات تلف شده عبارتنداز:

الف) نرسیدن به موقع مواداولیه به کارخانه و یا به قسمت تولید.

ب) خرابی ماشین آلات که موجب توقف تولید می‌شود.

ج) قطع جریان برق

د) استفاده از مواد اولیه نامرغوب

دستمزد اوقات تلف شده اگر چه جزء هزینه‌های مستقیم تولید است . ولی باتوجه به دلایل اتلاف وقت، این هزینه را درحساب‌های خاصی نگهداری نموده و به حساب سربار ساخت منظور می‌نمایند. ودرپایان هرماه در گزارش سربارساخت انعکاس داده می‌شود، که به این ترتیب مورد توجه مدیران واحد تولیدی قرارخواهد گرفت. این نحوه عمل موجب کنترل هرچه بیشتراین هزینه‌ها خواهد شد.

درلیست حقوق ودستمزدبسیاری از واحدهای تولیدی ستونی جداگانه برای ساعات تلف شده درنظر گرفته می‌شود. تا تفکیک هزینه مربوط به اوقات تلف شده از دستمزد مستقیم آسان‌تر گردد.

دستمزد اوقات تلف شده به حساب کنترل سربار ساخت، بدهکار و به حساب کنترل هزینه حقوق و دستمزد بستانکار می گردد.

کنترل کالای درجریان ساخت	×××	
کنترل سربار ساخت	×	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		××××
ثبت تسهیم هزینه دستمزد اوقات تلف شده		

مثال: درشرکت تولیدی آزمایش جمعاً ۲۵ نفرکارگر مشغول به کار می‌باشند. این کارگران درمدت یک هفته جمعاً ۱,۱۰۰ ساعت کارکرده اند که ۵۰ ساعت آن اوقات تلف شده بوده است. متوسط دستمزد هرکارگر در ساعت ۱/۵۰۰ ریال می‌باشد. محاسبه وثبت دستمزد مستقیم وهزینه دستمزد اوقات تلف شده این کارگران به صورت زیراست:

ساعت کارمفید ۱,۰۵۰ = ۵۰ - ۱,۱۰۰

ریال دستمزد مستقیم ۱,۵۷۵,۰۰۰= ۱,۵۰۰ × ۱,۰۵۰

ریال دستمزد اوقات تلف شده ۷۵,۰۰۰ = ۱/۵۰۰ × ۵۰

کنترل کالای درجریان ساخت	۱,۵۷۵,۰۰۰	
کنترل سربار ساخت	۷۵,۰۰۰	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		۱,۶۵۰,۰۰۰
ثبت تسهیم هزینه دستمزد اوقات تلف شده		

۹ـ۲ـ۴ـ کارآموزی: کارآموزی عبارت از، هرنوع آموزشی است که جهت ارتقای سطح مهارت و دانش کارکنان انجام می‌گیرد. کارآموزی ممکن است برای کارکنان جدیدی باشد که تازه به استخدام واحد تولیدی درآمده‌اند. دراین صورت نقش مؤثری درانجام امورجاری واحد تولیدی نخواهدداشت. بنابراین هزینه‌های این نوع آموزش به عنوان هزینه‌های سرمایه‌ای تلقی می‌شود.

ولی دربیشترموارد به کارکنانی که درحال انجام خدمت می باشند، آموزش داده می‌شود که به آن آموزش ضمن خدمت می گویند. دراین صورت بخشی ازحقوق ودستمزدی که درجریان آموزش ضمن خدمت به کارکنان پرداخت می‌شود، برحسب مورد به عنوان دستمزد مستقیم وقسمتی از هزینه حقوق و دستمزد به علاوه هزینه‌های مربوط به کارآموزی به عنوان دستمزد غیرمستقیم تلقی می شود.

۳ـ۴ـ تنظیم لیست حقوق و دستمزد

یکی ازوظایف عمده دایره حقوق ودستمزد، تنظیم لیست حقوق می باشد، که این عمل درپایان هر ۱۵ روز ومعمولاً درپایان هرماه صورت می گیرد.

لیست حقوق ودستمزد شامل ستون‌های متعدد است که هرقسمت براساس قانون کار و با توجه به اطلاعات دریافت شده از سایر دوایر تکمیل می گیرد.

دایره حقوق ودستمزد، اطلاعات موردنیاز خود را از دوایری مانند، کارگزینی، دایره حضور وغیاب، دایره ثبت اوقات کار وکارت‌های مربوط ونیز با استفاده از قراردادهای منعقد شده بین کارگران وکارفرما به‌دست می آورد. لیست حقوق ودستمزد دارای قسمت‌هایی به منظور درج دستمزد کارعادی، اضافه کاری، نوبت کاری، شب کاری، دستمزد ایام مرخصی وتعطیلات رسمی، فوق العاده ها شامل (حق مسکن، حق اولاد، خواربار، کمک‌های غیرنقدی، وحق ایاب وذهاب)، جمع حقوق ودستمزد ومزایا، کسور مربوط به حقوق و دستمزد و دستمزد قابل پرداخت، همچنین حق بیمه های اجتماعی سهم کارفرما و... می‌باشد. فرم لیست حقوق و دستمزد استاندارد نیست، بلکه به نحوه فعالیت واحد تولیدی و قراردادهای منعقد شده بین کارگران وکارفرما بستگی دارد. دراین قسمت یک نمونه از لیست حقوق و دستمزد، در صفحه بعد ارائه می گردد.

لیست حقوق و دستمزد فرم ۶-۴

شرکت الف (سهامی عام)

لیست حقوق و دستمزد و مزایای کارگران برای ماه ..... سال ۱۳

شماره برگ:

گروه	ستون
	شماره کارت
	نام و نام خانوادگی
	شماره تأمین اجتماعی
	نوع کار
	جمع روزهای کارکرد
ساعت کارکرد	روز کار
	نوبت کار
	شب‌کاری
	ایام مرخصی
دستمزد	روزانه
	ساعت
احتساب حقوق	دستمزد معمولی روزکاری
	دستمزد معمولی اضافه‌کاری
	دستمزد معمولی روزهای نوبت‌کاری
	دستمزد معمولی نوبت سوم و شب‌کاری
	٪۴۰ اضافه‌کاری
	٪۱۰ نوبت‌کاری
	٪۳۵ شب‌کاری
	حق مسکن
	کمک‌هزینه خواربار
	دستمزد ایام مرخصی
	جمع از نظر تعیین مأخذ حق بیمه
حق بیمه تعلق نمی‌گیرد	حق اولاد
	عیدی و پاداش
	غرامت اخراجی
	جمع از نظر تعیین مالیات
بیمه و مالیات تعلق نمی‌گیرد	عیدی و پاداش
	غرامت اخراجی
	جمع کل حقوق و مزایا
کسور	٪۷ حق بیمه
	مالیات
	مساعده
	وام مسکن
	جمع کسور
	مانده پرداختی
	محل امضا

۴ـ۴ـ کسورحقوق ودستمزد

دایره حسابداری حقوق ودستمزد موظف است زمان تنظیم هرلیست حقوق ودستمزد باتوجه به مصوبات قانونی. به خصوص قانون کار، همچنین براساس توافق به عمل آمده بین کارگر وکارفرما، مبالغی را تحت عنوان کسور دستمزد، ازحقوق ودستمزد کارگران وکارکنان کسرنموده و به سازمان‌های ذینفع پرداخت کند. این مبالغ را می‌توان به دوگروه شامل کسور قانونی و کسور اختیاری یا توافقی تقسیم نمود .

الف) کسورقانونی : عبارت از مبالغ یا وجوهی است که کارفرما به نمایندگی از طرف سازمان‌های مربوط و براساس مصوبات قانونی، بایدازحقوق ودستمزد کارگران کسر و به سازمان‌های ذینفع پرداخت نماید.

کسور قانونی شامل: مالیات برحقوق ودستمزد،حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارگر و بدهی کارگران به صندوق اجرا (اجراییات) می‌باشد.

۱ـ۴ـ۴ـ مالیات برحقوق ودستمزد: طبق قانون کار، کارفرماموظف است زمان تهیه هرلیست دستمزد، مبلغ مالیات آن‌را باتوجه به ضرایب جدول مالیاتی و پس ازکسرمعافیت‌های قانونی محاسبه نموده، از حقوق کارگرکسر و به حساب وزارت اموراقتصاد ودارایی واریز نماید. مهلت پرداخت مالیات حقوق ودستمزد، حداکثر یک ماه پس ازتنظیم لیست خواهد بود. درصورت تأخیر در پرداخت آن جریمه دیرکرد به کارفرما تعلق می گیرد.

۲ـ۴ـ۴ـ حق بیمه‌های اجتماعی : مطابق قانون، حق بیمه‌های اجتماعی کارگران جمعاً معادل ۳۰٪حقوق ودستمزد ناخالص است که ۷٪ آن به‌وسیله کارگر پرداخت می‌شود و ازحقوق او کسر می گردد. همچنین ۲۰٪ به‌وسیله کارفرما پرداخت خواهد شد، که این مبلغ علاوه برحقوق ودستمزد می باشد وبرای کارفرما، هزینه محسوب می‌شود. و ۳٪ باقی مانده بوسیله دولت پرداخت می گردد.

به موجب قانون کار کارکنانی که حق بیمه تأمین اجتماعی خودراپرداخت نموده باشند، حق استفاده از مزایای قانونی بیمه را خواهند داشت. بعضی از مزایای بیمه تأمین اجتماعی عبارتنداز: بیمه درمانی و دریافت مستمری از کارافتادگی، بازنشستگی و فوت.

همانطورکه قبلاً هم اشاره شد، حق بیمه های اجتماعی سهم کارگر که معادل ۷٪ دستمزد ناخالص وی است یکی از عوامل کسور دستمزد می‌باشد. بنابراین باید هنگام تنظیم لیست حقوق ودستمزد توسط کارفرما از دستمزد کارگر کسر وبه سازمان تأمین اجتماعی پرداخت شود. بنابراین سهم کارگربابت حق بیمه تأمین اجتماعی، برای کارفرما، هزینه محسوب نمی‌شود.

حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارفر مامعادل ۲۰٪ دستمزد ناخالص است که کارفرماباید هنگام تنظیم لیست حقوق ودستمزد علاوه بردستمزد محاسبه نماید و به همراه حق بیمه سهم کارگر به سازمان تأمین اجتماعی پرداخت نماید. این مبلغ جزء اقلام کسور دستمزد محسوب نمی‌شود. بنابراین به عنوان یکی از اقلام هزینه در گروه هزینه‌های غیرمستقیم (هزینه‌های سربار) طبقه‌بندی می‌شود. ضمناً باید توجه داشت که، درتسهیم هزینه بیمه های اجتماعی (حق بیمه های اجتماعی سهم کارفرما) محل خدمت کارکنان بیمه شده، ملاک انتقال حق بیمه به سربار همان محل خواهد بود.حق بیمه سهم دولت معادل ۳٪دستمزد ناخالص است وازطرف دولت به سازمان تأمین اجتماعی پرداخت می گردد.

ضمناً کارفرما باید لیست حقوق ودستمزد، یک نسخه از آن‌را همراه چکی معادل مبلغ حق بیمه سهم کارگر و سهم کارفرما را حداکثر تا پایان ماه بعد به سازمان تأمین اجتماعی تسلیم نماید. درغیراین صورت مشمول جریمه

دیر کردخواهد شد.

۳ـ۴ـ۴ـ حق بیمه بیکاری : به موجب قانون، کارفرما موظف است درزمان تنظیم لیست، معادل ۳٪ حقوق و دستمزد ناخالص کارکنان را علاوه بردستمزد به عنوان حق بیمه بیکاری محاسبه نموده به صندوق بیمه بیکاری واریز نماید. البته حق بیمه بیکاری نیز مانند حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارفرما،یکی از اقلام هزینه‌های سربار محسوب می‌شود.

۴ـ۴ـ۴ـ صندوق اجرا (اجرائیات) : یکی دیگر از اقلام مربوط به کسورقانونی دستمزد،بدهی کارگر به صندوق اجرا می‌باشد. اجرائیات به مبلغی گفته می‌شود که طبق قانون یا به موجب احکام صادره از سوی مراجع قانونی، باید توسط کارفرما، ازحقوق کارگر کسر و به حساب صندوق اجرا واریز گردد.

بعضی ازدلایل صدور احکام که موجب کسرمبالغی از حقوق کارگر به‌وسیلهٔ دادگاه های صالحه می گردد. عبارتنداز:

عدم پرداخت بدهی توسط کارگر به اشخاص ثالث و تسلیم شکایت طلبکار به دادگستری برای وصول طلب خود. دراین صورت اگر کارگر محکوم به پرداخت وجه گردد،کارفرماموظف است اقساط تعیین شده ازطرف دادگاه را زمان تنظیم هرلیست ازحقوق کارگر کسر نموده به صندوق اجرا واریز نماید.

محکوم شدن کارگر به پرداخت غرامت به موجب شکایت کارفرما، دایر بر وارد آوردن خسارت به کارخانه

اگر مبلغ موردشکایت بیشتر از یک سوم حقوق ماهانه کارگر باشد، به موجب حکم دادگاه به صورت اقساط ماهانه از دستمزد او کسر وبه صندوق اجرا واریز می گردد.

ب) کسور توافقی (اختیاری) : این کسورعبارت از وجوهی است که با توافق کارگر و یا براساس قراردادی که بین کارگر وکارفرمامنعقد شده، زمان تنظیم لیست از دستمزد کارکنان کسرمی‌شود. بعضی از اقلام کسور توافقی عبارتنداز:

بدهی کارگران به شرکت تعاونی، سهم کارگر بابت طرح بازنشستگی، اقساط وام مسکن، مساعده یا پیش‌پرداخت حقوق ودستمزد.

۵ـ۴ـ۴ـ مساعده یا پیش‌پرداخت حقوق و دستمزد : دراکثرواحدهای تولیدی معمولاً قبل از پایان هرماه مبلغی به عنوان مساعده به کارگران پرداخت می گردد. این پرداخت به علت نیاز کارگران، همچنین اجتناب از محاسبه حقوق و دستمزد درپایان هرهفته ویادرپایان هرپانزده روز می باشد. البته دایره حسابداری حقوق ودستمزد . زمان تنظیم لیست ماهانه حقوق ودستمزد مبلغ مساعده یا پیش‌پرداخت را از دستمزد کارکنان کسر نمایند.

۵ـ۴ـ ثبت‌های حسابداری مربوط به حقوق و دستمزد

دایره حسابداری پس از تکمیل لیست حقوق ودستمزد و تنظیم سند مربوط به آن، ثبت‌های مربوطه را انجام می‌دهد. این ثبت‌ها عبارتنداز:

الف) ثبت لیست حقوق ودستمزد

ب) ثبت تسهیم هزینه حقوق ودستمزد

ج) ثبت‌های مربوط به پرداخت حقوق ودستمزد وکسورمربوط به آن

۱ـ۵ـ۴ـ ثبت لیست حقوق و دستمزد در دفتر روزنامه : با استفاده از لیست حقوق ودستمزد، ابتدامعادل جمع کل حقوق ومزایا، حساب کنترل هزینه حقوق و دستمزد، بدهکارمی‌شود. سپس اقلامی که باید از دستمزد کارگران کسرشود به حساب‌های مربوط، بستانکار می گردد. این اقلام شامل (حق بیمه های اجتماعی سهم کارگر، مالیات حقوق و دستمزد، صندوق اجرا، شرکت تعاونی، وام مسکن، پیش‌پرداخت دستمزد و...) می باشد[1]. مابه‌التفاوت حساب بدهکار و جمع حساب‌های بستانکار، نشان‌دهنده حقوق و دستمزد قابل پرداخت به کارگران می باشد وبه حساب حقوق ودستمزد پرداختنی، بستانکار می گردد.

ثبت نمونه مربوط به لیست حقوق ودستمزد به صورت زیر ارائه می‌شود.

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل هزینه حقوق ودستمزد	××××	
مالیات حقوق و دستمزد		××
حق بیمه های اجتماعی (سهم کارگر)		××
صندوق اجرا		×
ذخیره ایام مرخصی		××
ذخیره عیدی و پاداش		××
اقساط وام مسکن		×
شرکت تعاونی کارگران		×
پیش پرداخت حقوق و دستمزد		×
حقوق و دستمزد پرداختنی		××××
ثبت لیست دستمزد کارگران مربوط به ماه سال		

پس از ثبت آرتیکل مربوط به حقوق ومزایا (ثبت لیست دستمزد) باید سایر اقلامی که در لیست درج شده و برای کارفرما هزینه محسوب می‌شود، در حساب‌های مربوط به هزینه ثبت گردد. این اقلام شامل حق بیمه های اجتماعی سهم کارفرما و حق بیمه بیکاری است[2].

شرح	بدهکار	بستانکار
هزینه بیمه های اجتماعی	××	
حق بیمه پرداختنی		××
ثبت حق بیمه های اجتماعی سهم کارفرما		
هزینه بیمه بیکاری	×	
حق بیمه پرداختنی		×
ثبت حق بیمه بیکاری		

۱ـ حقوق و مزایای مشمول حق بیمه تأمین اجتماعی شامل (حقوق اصلی، فوق‌العاده شغل، محرومیت از تسهیلات زندگی، فوق‌العاده محل خدمت، اضافه‌کاری و هر نوع حق الزحمه و حق حضور در جلسات، حق مسکن و نوبت کاری) می‌باشد.

۲ـ جمع حقوق ومزایا را قبل از وضع کسورقانونی و کسور توافقی، دستمزد ناخالص می گویند.

البته ثبت های فوق رامی‌توان دریک آرتیکل نیز ارائه نمود.

ضمناً درلیست حقوق و دستمزد، اقلام دیگری مانند مزایای پایان خدمت کارکنان، سهم صندوق کارآموزی درج شده است که مانند حق بیمه اجتماعی وحق بیمه بیکاری برای کارفرما، هزینه محسوب می‌شود که باید به حساب هزینه‌های مربوط بدهکار و به حساب‌های پرداختنی بستانکارشوند.

۲ـ۵ـ۴ـ ثبت تسهیم هزینه حقوق و دستمزد: حقوق ودستمزد ونیز هزینه‌های وابسته به آن، مربوط به کارکنانی است که درقسمت‌های مختلف مانند کارخانه، اداره و بخش توزیع وفروش به کاراشتغال دارند. براین اساس به منظور کنترل بیشتر هزینه‌ها، باید سهم هرقسمت ازطریق تسهیم هزینه دستمزد و عوامل وابسته به آن به مراکز هزینه مشخص گردد.

دراین ثبت جمع حقوق ودستمزد مستقیم به حساب کنترل کالای درجریان ساخت، بدهکارمی‌شود.

همچنین هزینه حقوق ودستمزد غیرمستقیم کارخانه و هزینه‌های وابسته به حقوق ودستمزد مستقیم و غیرمستقیم کارخانه، به حساب کنترل سربارساخت، بدهکارمی‌شوند.

هزینه‌های وابسته به حقوق و دستمزد مستقیم و غیرمستقیم کارخانه، عبارتند از:

حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارفرما، حق بیمه بیکاری، مزایای پایان خدمت کارکنان، دو در هزارسهم صندوق کارآموزی، هزینه دستمزد اوقات تلف شده فوق العاده‌های پرداختی به کارگران شاغل درکارخانه، حقوق و دستمزد ایام مرخصی و... .

درآرتیکل مربوط به تسهیم هزینه حقوق و دستمزد، کلیه اقلام مربوط به حقوق ودستمزد کارکنان بخش اداری به حساب کنترل سربار اداری و تشکیلاتی، بدهکار می‌گردد.

همچنین دراین آرتیکل، کلیه اقلام مربوط به حقوق ودستمزد بخش توزیع وفروش به حساب کنترل سربار توزیع و فروش، بدهکارمی‌شوند.

درآرتیکل موردبحث حساب‌هایی مانند حساب هزینه بیمه های اجتماعی (سهم کارفرما)، هزینه بیمه بیکاری، سهم صندوق کارآموزی ونهایتاً حساب کنترل هزینه حقوق و دستمزد، بستانکارمی‌شوند.

ثبت نمونه مربوط به تسهیم هزینه حقوق و دستمزد به صورت زیر ارائه می گردد.

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل کالای درجریان ساخت	××××	
کنترل سربار ساخت	×××	
کنترل سربار اداری و تشکیلاتی	××	
کنترل سربار توزیع وفروش	××	
هزینه بیمه های اجتماعی		××
هزینه بیمه بیکاری		×
هزینه صندوق کارآموزی		×
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		××××
ثبت تسهیم هزینه حقوق ودستمزد به قسمت‌های مختلف		

توضیح آنکه : ریزاقلام مربوط به هزینه‌های سربارقسمت‌های مختلف دردفاتر معین هزینه منعکس می گردد.

۳ـ۵ـ۴ـ ثبت‌های مربوط به پرداخت حقوق و دستمزد کسور مربوط و هزینه های وابسته به حقوق و دستمزد:

درآرتیکل مربوط به ثبت لیست دستمزد، اقلام متعددی درج شده که باید درتاریخ‌های معین به‌وسیله کارفرما به کارگران و یا به سازمان‌های ذینفع پرداخت گردند و پس از پرداخت هرکدام باید دایره حسابداری حقوق و دستمزد آن‌را ثبت نماید.

الف) معمولاً حقوق ودستمزد کارکنان درپایان هرماه پرداخت و به صورت زیرثبت می‌شود.

حقوق و دستمزد پرداختنی	××××	
بانک (صندوق)		××××
ثبت پرداخت حقوق ودستمزد............. ماه کارکنان		

درتاریخ پرداخت هریک از اقلام مربوط به کسور حقوق ودستمزد بایدآرتیکل مربوط به آن در دفاتر ثبت شود. به طور مثال، ثبت مربوط به پرداخت حق بیمه های اجتماعی و حق بیمه بیکاری به صورت زیر ارائه می گردد.

حق بیمه پرداختنی	×××	
بانک		×××
پرداخت حق بیمه اجتماعی و بیکاری به سازمان تأمین اجتماعی		

دراین قسمت با ارائه یک مثال به توضیح ثبت‌های حسابداری مربوط به حقوق دستمزد می‌پردازیم.

مثال : اطلاعات مربوط به حقوق ودستمزد مهرماه سال جاری درشرکت تولید لوازم خانگی به قرار زیراست.

۱ـ جمع حقوق ودستمزد ناخالص، شامل دستمزد مستقیم، دستمزد غیرمستقیم ودستمزد ایام مرخصی و تعطیلات رسمی مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۲ـ از کل دستمزد ناخالص ۶۰٪ مربوط به حقوق ودستمزد کارگرانی است که مستقیماً درخط تولید مشغول کار می‌باشند و ۴۰٪ مبلغ مورد بحث مربوط به دستمزد غیرمستقیم است.

۳ـ ۶۰٪ از دستمزد غیر مستقیم مربوط به کارخانه، ۱۵٪ مربوط به بخش اداری و ۲۵٪ مربوط به بخش توزیع و فروش است.

۴ـ حق بیمه های اجتماعی سهم کارگر ۷٪ و سهم کارفرمامعادل ۲۰٪ دستمزد ناخالص می‌باشد.

۵ـ حق بیمه بیکاری معادل ۳٪ دستمزد ناخالص محاسبه و منظور شود.

۶ـ مطابق برآوردهای انجام شده، هزینه دستمزد ایام مرخصی کارکنان معادل ۵٪ حقوق ودستمزدناخالص محاسبه شده و به مبلغ دستمزد ناخالص اضافه گردیده است.

۷ـ بنا به گزارش بخش تولید و بامحاسبات انجام شده درطول مهرماه معادل مبلغ ۴۵۰/۰۰۰ ریال هزینه دستمزد اوقات تلف شده بوده است.

۸ـ سایر کسور مربوط به حقوق ودستمزد به قرار زیر است.

مالیات حقوق ودستمزد	۴۲۰,۰۰۰ ریال	بدهی به صندوق اجرا		۱۸۰,۰۰۰ ریال	
اقساط وام مسکن	۲۵۰,۰۰۰ ریال	بدهی به شرکت تعاونی		۲۲۰,۰۰۰ ریال	

ضمناً در ۱۵ مهرماه مبلغ ۱,۴۰۰,۰۰۰ ریال به‌عنوان پیش پرداخت (مساعده) به کارگران پرداخت گردیده است.

۹ـ حقوق و دستمزد کارکنان وسایر اقلام مربوط به آن به صورت زیر پرداخت گردیده است.

۸/۱ حقوق و دستمزدکارکنان نقداً پرداخت شد.

۸/۵ بدهی کارگران به صندوق اجرا ازحساب جاری شرکت پرداخت گردید.

۸/۱۴ بدهی کارکنان به شرکت تعاونی از حساب جاری شرکت پرداخت شد.

۸/۱۹ بانک ازحساب جاری شرکت، اقساط وام مسکن را پرداخت نمود.

۸/۲۰ حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارگر و سهم کارفرما و حق بیمه بیکاری از حساب جاری شرکت پرداخت گردید.

۸/۲۵ مالیات حقوق ودستمزد از حساب جاری شرکت به وزارت اقتصاد ودارایی پرداخت شد.

۱۰ـ درتاریخ ۸/۲۸ به تعدادی از کارگران که ازمرخصی استحقاقی استفاده نموده بودند مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال بابت دستمزد ایام مرخصی نقداً پرداخت شد. ثبت آرتیکل‌های مربوط به حقوق و دستمزد ونیز محاسبات مربوط به صورت زیرارائه می‌شود.

حل مثال: شرکت تولیدی لوازم خانگی

الف) ثبت لیست حقوق ودستمزد: به ازاء دستمزد ناخالص که شامل هزینه دستمزد ایام مرخصی هم خواهد بود. حساب کنترل هزینه حقوق و دستمزد بدهکار شده درمقابل حساب‌های مربوط به کسور حقوق و دستمزد و حساب‌های مربوط به ذخایر دستمزد ایام مرخصی و عیدی و پاداش کارکنان بستانکار می‌شود. اختلاف حساب بدهکاروجمع حساب‌های بستانکاربه حساب حقوق و دستمزد پرداختنی بستانکار می‌گردد.

شرح	بدهکار	بستانکار
۱ـ کنترل هزینه حقوق و دستمزد	۲۰,۰۰۰,۰۰۰	
مالیات حقوق ودستمزد		۴۲۰,۰۰۰
حق بیمه اجتماعی سهم کارگر		۱,۴۰۰,۰۰۰
صندوق اجرا		۱۸۰,۰۰۰
وام مسکن کارکنان		۲۵۰,۰۰۰
شرکت تعاونی کارگران		۲۲۰,۰۰۰
ذخیره دستمزد ایام مرخصی		۱,۰۰۰,۰۰۰
پیش پرداخت دستمزد		۱,۴۰۰,۰۰۰
حقوق و دستمزد پرداختنی		۱۵,۱۳۰,۰۰۰
ثبت لیست حقوق ودستمزد مهرماه کارکنان		
۲ـ هزینه بیمه‌های اجتماعی	۴,۰۰۰,۰۰۰	
حق بیمه پرداختنی		۴,۰۰۰,۰۰۰
ثبت هزینه بیمه اجتماعی سهم کارفرما (معادل ۲۰٪ دستمزد ناخالص)		

۳ـ هزینه بیمه بیکاری ۶۰۰,۰۰۰

حق بیمه پرداختنی ۶۰۰,۰۰۰

ثبت حق بیمه بیکاری معادل ۳ دستمزد ناخالص

محاسبات مربوط به ثبت‌های فوق به این صورت است:

از آنجا که درمثال فوق دستمزد ناخالص یعنی مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال شامل ۵٪ هزینه دستمزد ایام مرخصی نیز می باشد. لذا تمام محاسبات انجام شده برمبنای دستمزدناخالص صورت گرفته است. زیرا به دستمزد ایام مرخصی هم حق بیمه تعلق می گیرد.

حق بیمه سهم کارگر	۲۰,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۷ = ۱,۴۰۰,۰۰۰
ذخیره دستمزد ایام مرخصی	۲۰,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۵ =۱,۰۰۰,۰۰۰
حق بیمه سهم کارفرما	۲۰,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۲۰ = ۴,۰۰۰,۰۰۰
حق بیمه بیکاری	۲۰,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۳ = ۶۰۰,۰۰۰

درثبت شماره (۱) جمع کسورات و سایر عوامل مبلغ ۴,۸۷۰,۰۰۰ ریال می باشد (جمع حساب‌های بستانکار). پس اختلاف جمع بدهکار و بستانکار مبلغ ۱۵,۱۳۰,۰۰۰ ریال خواهد بود.

ب) ثبت تسهیم هزینه حقوق ودستمزد:

۴ـ کنترل کالای درجریان ساخت	۱۰,۹۵۰,۰۰۰	
کنترل سربارساخت	۹,۷۱۴,۰۰۰	
کنترل سربار اداری وتشکیلاتی	۱,۴۷۶,۰۰۰	
کنترل سربارتوزیع وفروش	۲,۴۶۰,۰۰۰	
هزینه بیمه‌های اجتماعی		۴,۰۰۰,۰۰۰
هزینه بیمه بیکاری		۶۰۰,۰۰۰
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		۲۰,۰۰۰,۰۰۰

ثبت تسهیم حقوق و دستمزد مهرماه کارکنان

محاسبات مربوط به تسهیم هزینه حقوق ودستمزدبه قسمت‌های مختلف به شرح زیراست:

۱ـ حقوق ودستمزد مستقیم معادل ۶۰٪ دستمزد ناخالص می‌باشد.

ریال حقوق ودستمزد مستقیم ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۶۰ = ۱۲,۰۰۰,۰۰۰

تذکر: چون دستمزد مستقیم شامل ۵٪ دستمزد ایام مرخصی می باشد و این مبلغ باید به حساب کنترل سربار ساخت منظور شود. لذا دستمزد ایام مرخصی مربوط به حقوق ودستمزد مستقیم، از آ ن کسرمی‌شود.

دستمزد ایام مرخصی مربوط به دستمزدمستقیم ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۵ = ۶۰۰,۰۰۰

ازطرف دیگر هزینه دستمزد اوقات تلف شده نیز باید به حساب کنترل سربار ساخت منظور شود. سپس این مبلغ هم باید از دستمزد مستقیم کسر گردد، تا مبلغی که باید به حساب کنترل کالای درجریان ساخت، بدهکار شود.

به‌دست آید.

۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ـ (۶۰۰,۰۰۰ +۴۵۰,۰۰۰) =۱۰,۹۵۰,۰۰۰

۲ـ برای محاسبه مبلغی که باید به حساب کنترل سربارکارخانه، بدهکارشود، محاسبات زیرانجام خواهد شد.

جمع حقوق ودستمزد غیرمستقیم ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۴۰ = ۸,۰۰۰,۰۰۰

دستمزد غیرمستقیم کارخانه ۸,۰۰۰,۰۰۰ ×٪۶۰ = ۴,۸۰۰,۰۰۰

هزینه‌هایی که کارفرما علاوه برحقوق ودستمزد مستقیم و حقوق ودستمزد غیرمستقیم کارخانه متحمل می‌شود، محاسبه گردیده و به حساب کنترل سربار ساخت، بدهکارخواهد شد.

هزینه بیمه‌های اجتماعی مربوط به دستمزد مستقیم ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۲۰ = ۲,۴۰۰,۰۰۰

هزینه بیمه بیکاری مربوط به دستمزد مستقیم ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۳ = ۳۶۰,۰۰۰

هزینه دستمزد ایام مرخصی مربوط به دستمزد مستقیم ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۵ = ۶۰۰,۰۰۰

هزینه بیمه های اجتماعی مربوط به دستمزد غیرمستقیم کارخانه ۴,۸۰۰,۰۰۰ × ٪۲۰ = ۹۶۰,۰۰۰

هزینه بیمه بیکاری مربوط به دستمزد غیرمستقیم کارخانه ۴,۸۰۰,۰۰۰ × ٪۳ = ۱۴۴,۰۰۰

تذکر:

درمثال فوق ٪۵ از مبلغ ۴,۸۰۰,۰۰۰ ریال دستمزد ایام مرخصی می باشد . لذا اضافه نمودن این مبلغ به دستمزد غیرمستقیم کارخانه لزومی ندارد. ضمناً هزینه دستمزد اوقات تلف شده که عملاً مربوط به دستمزد مستقیم است باید به حساب کنترل سربار ساخت، بدهکارشود.

پس مبلغی که باید به حساب کنترل سربار ساخت، بدهکار گردد. عبارت از حاصل جمع این اقلام خواهد بود.

۴,۸۰۰,۰۰۰+۲,۴۰۰,۰۰۰+۳۶۰,۰۰۰+۶۰۰,۰۰۰+۹۶۰,۰۰۰+۱۴۴,۰۰۰+۴۵۰,۰۰۰=۹,۷۱۴,۰۰۰

۳ـ اقلامی که باید به حساب کنترل سربار اداری منظور شوند به صورت زیرمحاسبه می گردد:

ریال دستمزد غیرمستقیم اداری ۸,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۱۵ =۱,۲۰۰,۰۰۰

حق بیمه اجتماعی سهم کارفرما ۱,۲۰۰,۰۰۰ × ٪۲۰ = ۲۴۰,۰۰۰

حق بیمه بیکاری ۱,۲۰۰,۰۰۰ × ٪۳ = ۳۶,۰۰۰

حساب کنترل سربار اداری وتشکیلاتی معادل مبلغ ۱,۴۷۶,۰۰۰ ریال، بدهکار می گردد که عبارت از حاصل جمع اقلام زیراست:

۱,۲۰۰,۰۰۰ + ۲۴۰,۰۰۰ +۳۶,۰۰۰ = ۱,۴۷۶,۰۰۰ ریال

۴ـ اقلامی که باید به حساب کنترل سربارتوزیع و فروش، بدهکارشوند به صورت زیر محاسبه خواهندشد.

ریال دستمزد غیرمستقیم توزیع وفروش ۸,۰۰۰,۰۰۰× ٪۲۵ = ۲,۰۰۰,۰۰۰

حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارفرما ۲,۰۰۰,۰۰۰× ٪۲۰ = ۴۰۰,۰۰۰

حق بیمه بیکاری ۲,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۳ =۶۰,۰۰۰

حساب کنترل سربار توزیع وفروش معادل مبلغ ۲,۴۶۰,۰۰۰ ریال بدهکار می‌شود که عبارت از حاصل جمع اقلام زیراست:

۲,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰ + ۶۰,۰۰۰ = ۲,۴۶۰,۰۰۰ ریال

تذکر: اگر دستمزد ناخالص شامل دستمزد ایام مرخصی نباشد. باید دستمزدایام مرخصی به آن اضافه شود تا دستمزد ایام مرخصی نیز مشمول حق بیمه های اجتماعی و حق بیمه بیکاری وسایر عوامل مربوط به دستمزد قرارگیرد.

ج) ثبت های مربوط به پرداخت دستمزد و هزینه‌های وابسته به آن:

۱ـ ثبت پیش پرداخت (مساعده) در تاریخ ۷/۱۵

شرح	بدهکار	بستانکار
۷/۱۵ پیش پرداخت دستمزد	۱,۴۰۰,۰۰۰	
صندوق		۱,۴۰۰,۰۰۰
ثبت پیش پرداخت حقوق و دستمزد به کارکنان		

۲ـ ثبت‌های مربوط به سایر پرداخت‌ها

شرح	بدهکار	بستانکار
۸/۱ حقوق و دستمزد پرداختنی	۱۵,۱۳۰,۰۰۰	
صندوق		۱۵,۱۳۰,۰۰۰
پرداخت حقوق و دستمزد مهرماه کارگران		
۸/۵ حساب صندوق اجرا	۱۸۰,۰۰۰	
بانک		۱۸۰,۰۰۰
پرداخت بدهی کارگران به صندوق اجراء طی چک		
۸/۱۴ شرکت تعاونی کارگران	۲۲۰,۰۰۰	
بانک		۲۲۰,۰۰۰
پرداخت بدهی کارگران به شرکت تعاونی طی چک		
۸/۱۹ وام مسکن کارگران	۲۵۰,۰۰۰	
بانک		۲۵۰,۰۰۰
پرداخت بدهی کارگران بابت وام مسکن طی چک		
۸/۲۰ حق بیمه های اجتماعی (سهم کارگر)	۱,۴۰۰,۰۰۰	
حق بیمه پرداختنی	۴,۶۰۰,۰۰۰	
بانک		۶,۰۰۰,۰۰۰
پرداخت حق بیمه های اجتماعی سهم کارگر وکارفرما و حق بیمه بیکاری طی چک		
۸/۲۵ مالیات حقوق ودستمزد	۴۲۰,۰۰۰	
بانک		۴۲۰,۰۰۰
پرداخت مالیات حقوق ودستمزدمهرماه کارگران به وزارت دارایی طی چک		
۸/۲۸ ذخیره دستمزد ایام مرخصی	۴۰۰,۰۰۰	
صندوق		۴۰۰,۰۰۰
پرداخت دستمزدمرخصی استفاده شده به کارگران		

الف) پرسش‌ها

۱ـ دستمزد تولیدی را تعریف کنید.
۲ـ مهم‌ترین دلایل مربوط به کنترل هزینه حقوق ودستمزد را نام ببرید.
۳ـ طبقه‌بندی دستمزد به چه منظور انجام می‌شود؟
۴ـ دستمزد مستقیم ودستمزد غیرمستقیم را با ارائه یک مثال تعریف کنید.
۵ـ ادارات کنترل کننده حقوق و دستمزد را نام ببرید. ووظایف هرکدام را شرح دهید.
۶ـ زمان استاندازد وزمان عادی انجام کارراشرح دهید.
۷ـ کارت اوقات کار چه موضوعی را نشان می‌دهد و درچه شرایطی مورد استفاده قرار می گیرد؟
۸ـ دایره حسابداری بهای تمام شده به چه منظور از اطلاعات حقوق و دستمزد استفاده می‌نماید؟
۹ـ مهم‌ترین وظایف دایره حسابداری بهای تمام شده را نام ببرید.
۱۰ـ حقوق پایه را تعریف کنید.
۱۱ـ برای محاسبه حقوق ودستمزد باید چه اطلاعاتی دراختیار قرارگیرد؟
۱۲ـ مطابق قانون، فوق‌العاده اضافه کاری و شب کاری چند درصد علاوه بردستمزد عادی است؟
۱۳ـ شرایط انجام اضافه کاری را توضیح دهید.
۱۴ـ کارروزانه و کارشبانه از چه ساعتی شروع و به چه ساعتی ختم می‌شود؟
۱۵ـ فوق العاده اضافه کاری بادرنظرگرفتن دلایل انجام آن به کدام حساب‌ها، بدهکار می‌شود؟
۱۶ـ مرخصی استحقاقی را تعریف کنید و مدّت آن‌را بنویسید.
۱۷ـ به ازاء دستمزد عادی ساعات اضافه کاری کدام حساب، بدهکارمی‌شود؟
۱۸ـ تعیین عیدی و پاداش کارکنان به عهده کدام سازمان است؟
۱۹ـ نوبت کاری را تعریف کنید و درصد مربوط به فوق العاده نوبت کاری را در شرایط و ساعات مختلف بنویسید.
۲۰ـ فوق العاده نوبت کاری به کدام حساب، بدهکارمی‌شود؟
۲۱ـ به چه علت برای دستمزد ایام مرخصی ونیز برای عیدی و پاداش کارکنان از ابتدای دوره مالی ذخیره درنظرگرفته می‌شود؟
۲۲ـ دلایل افزایش بهای تمام شده محصول را در زمان مرخصی کارگران شرح دهید.
۲۳ـ دستمزد ایام مرخصی کارگران خط مستقیم تولید به کدام حساب، بدهکار می‌شود؟
۲۴ـ اوقات تلف شده را تعریف کنید.
۲۵ـ دستمزد اوقات تلف شده که به عنوان دستمزد مستقیم پرداخت می‌شود به کدام حساب، بدهکار می گردد.
۲۶ـ طرح‌های تشویقی را تعریف کنید وانواع طرح‌های تشویقی را نام ببرید.
۲۷ـ شرایط اجرای یک طرح تشویقی را توضیح دهید.
۲۸ـ طرح‌های تشویقی با چه اهدافی به اجرا درمی‌آیند . این اهداف را شرح دهید.
۲۹ـ کسو قانونی دستمزد را تعریف کنید و سه نمونه از آنها را نام ببرید.
۳۰ـ کسور اختیار(توافقی) دستمزد را با ارائه سه نمونه از آنها تعریف کنید.

ب) پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ مهم‌ترین هدف بکارگیری طرح‌های تشویقی دستمزد کدام هدف است.

الف) پرداخت پاداش درمقابل صرفه‌جویی در هزینه‌های تولید

ب) رسیدن به سطح استاندارد ازطریق پرداخت دستمزد بیشتر

ج) کنترل بیشتر هزینه دستمزد، با یکنواخت کردن هزینه یک واحد محصول

د) افزایش نرخ ساعتی دستمزد، دربرابر کاهش تولید هرنفرساعت

۲ـ کارگری که روز جمعه کارکند و درهفته روز دیگری را تعطیل ننماید وروز جمعه جزء اضافه کاری او نباشد. دستمزد کارروز جمعه چنددرصد روزهای عادی است؟

الف) ۲۴٪ ب) ۴۰٪ ج) ۱۴۰٪ د) ۱۰۰٪

۳ـ تعیین زمان استاندارد برای ساختن یک واحد محصول از وظایف کدام دایره است؟

الف) حسابداری حقوق ودستمزد ب) برنامه‌ریزی تولید

ج) زمان‌سنجی د) کارگزینی

۴ـ اگر ساعات گردش کار یک کارگرنوبت کار، صبح وشب باشد، فوق العاده دستمزد او چند درصد بیشتر از کارگر غیرنوبت کاراست؟

الف) ۱۵٪ ب) ۴۰٪ ج) ۲۲/۵٪ د) ۱۰٪

۵ـ کدام گزینه، جزء کسورات است و حقوق و دستمزد محسوب نمی‌شود؟

الف) بدهی کارگربه صندوق اجرا ب) حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارفرما

ج) مساعده د) حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارگر

۶ـ اگر مشتری قبول کند، فوق العاده اضافه‌کاری را بپردازد. مبلغ فوق العاده اضافه‌کاری به کدام حساب، بدهکارمی‌شود؟

الف) کنترل سربار ساخت ب) کنترل کالای درجریان ساخت

ج) کنترل سربار اداری وتشکیلاتی د) کنترل سربار توزیع وفروش

۷ـ جمع آوری اطلاعات مربوط به اوقات کارانجام شده به وسیله یک کارگر، از وظایف کدام دایره است؟

الف) حسابداری بهای تمام شده ب) ثبت اوقات کار

ج) حضور وغیاب د) برنامه ریزی تولید

۸ـ کدامیک از هزینه‌های زیر دستمزد مستقیم تلقی می‌شود؟

الف) دستمزد تعمیرکاران ماشین آلات کارخانه ب) دستمزد سرپرستان ومدیران تولید

ج) دستمزد کارگران خط تولید د) دستمزد اوقات تلف شده به دلیل نرسیدن مواد

۹ـ زمان مجاز (زمان استاندارد) برای ساختن یک واحد محصول ۸ دقیقه تعیین شده ونرخ ساعتی دستمزد ۲،۴۰۰ ریال است. اگر یک کارگر درساعت ۱۰ واحد محصول تولید کند . دستمزد استحقاقی وی با استفاده از طرح تشویقی پارچه کاری مستقیم چند ریال درهرساعت می باشد.

الف) ۳،۰۰۰ ریال ب) ۲،۴۰۰ ریال ج) ۲،۷۲۰ ریال د) ۳، ۲۰۰ ریال

۱۰ــ دریک واحد تولیدی در ابتدای دوره مالی، دستمزد مستقیم ودستمزد غیرمستقیم به ترتیب مبلغ ۸/۵۰۰/۰۰۰ ریال و ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال برآورد شده است. همچنین دستمزد ایام مرخصی مربوط به دستمزد مستقیم و غیرمستقیم به ترتیب مبلغ ۴۲۵,۰۰۰ ریال و ۴۵,۰۰۰ ریال برآورد گردیده است. اگر دستمزد مستقیم وغیرمستقیم خردادماه سال جاری دراین واحد تولیدی به ترتیب مبلغ ۷۰۰,۰۰۰ ریال ۱۳۵,۰۰۰ ریال باشد. ذخیره دستمزد ایام مرخصی چه مبلغ بستانکارمی‌شود.

الف) ۴۷۰,۰۰۰ ریال　ب) ۳۸۰,۰۰۰ ریال　ج) ۳۹,۰۵۰ ریال　د) ۳۰,۹۵۰ ریال

۱۱ــ دریک واحد تولیدی طی تیرماه سال جاری مبلغ ۲,۷۵۰,۰۰۰ ریال دستمزد مستقیم ومبلغ ۹۵۰/۰۰۰ ریال دستمزد غیرمستقیم باید پرداخت شود. چه مبلغ باید به حساب هزینه بیمه‌های اجتماعی منظور گردد؟

الف) ۸۵۱,۰۰۰ ریال　ب) ۹۹۹,۰۰۰ ریال　ج) ۲۵۹,۰۰۰ ریال　د) ۷۴۰,۰۰۰ ریال

۱۲ــ دریک واحد تولیدی درابتدای دوره مالی برای دستمزد ایام مرخصی کارگران از سیستم ایجاد ذخیره استفاده می‌شود. هزینه دستمزد ایام مرخصی مربوط به دستمزد مستقیم به چه حسابی، بدهکارمی‌شود.

الف) به حساب کنترل کالای درجریان ساخت

ب) به حساب هزینه دستمزد ایام مرخصی

ج) به حساب ذخیره دستمزد ایام مرخصی

د) به حساب کنترل سربارساخت

۱۳ــ کدامیک از اقلام زیر نباید از حقوق و دستمزد کارگر کسر گردد؟

الف) پیش‌پرداخت دستمزد　ب) حق بیمه های اجتماعی سهم کارگر

ج) مالیات حقوق ودستمزد　د) ذخیره دستمزد ایام مرخصی

۱۴ــ اگر کارگری درمدت ۴ هفته جمعاً ۱۹۲ ساعت کارکند. اضافه کاری او دریک هفته چند ساعت است.

الف) ۸ ساعت　ب) ۴ ساعت　ج) ۱۶ ساعت　د) صفر

۱۵ــ کدامیک از عناوین زیر، جزء کسورقانونی حقوق ودستمزد می باشد؟

الف) اقساط وام مسکن　ب) مالیات برحقوق ودستمزد

ج) حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارفرما　د) بیمه بیکاری

۱۶ــ دستمزد مستقیم عبارت است از:

الف) حقوق ودستمزد تمام کارگرانی که به نحوی درکارخانه کار می کنند.

ب) دستمزد کارگرانی که مستقیماً به ساخت محصول اشتغال داشته باشند.

ج) دستمزد کارگران وسرکارگران وسرپرستان تولید.

د) دستمزدکارگران وتعمیرکاران ماشین آلات تولید.

۱۷ــ کارگری درمدت دوهفته جمعاً ۱۰۰ ساعت کارکرده است و مبلغ ۱,۶۷۶,۸۰۰ ریال دریافت نموده، اگر نرخ ساعتی دستمزد او ۱۶,۰۰۰ ریال درساعت باشد، فوق العاده اضافه کاری این کارگردر مدت یک هفته چند ریال است؟

الف) ۷۶,۸۰۰ ریال　ب) ۱۲,۸۰۰ ریال　ج) ۶,۴۰۰ ریال　د) ۳۸,۴۰۰ ریال

۱۸ـ به ازای یک ساعت کار درشب، چند درصد به عنوان فوق العاده شب کاری به کارگرتعلق می گیرد؟ با توجه به اینکه کارگر نوبت کار نباشد.

الف) ۴۰٪ ب) ۲۲/۵ ٪ ج) ۳۵٪ د) ۱۵٪

۱۹ـ در صورتیکه حقوق ودستمزد سه ماهه اول دوره جمعاً مبلغ ۳,۸۱۰,۰۰۰ ریال باشد و با توجه به اینکه نسبت عیدی و پاداش به جمع حقوق و دستمزد سالانه حدود ۱۷٪برآورد شده است. چه مبلغی باید در پایان هر ماه به حساب ذخیره پاداش و عیدی منظور گردد؟

الف) ۶۴۷,۷۰۰ ریال ب) ۴۰۸,۰۰۰ ریال ج) ۲۰۴,۰۰۰ ریال د) ۲۱۵,۹۰۰ ریال

۲۰ـ کارگری درمدت ۳۰ روز، ۲۱۰ ساعت کارانجام داده است. اضافه کاری او دراین مدت چند ساعت می‌باشد؟ با توجه به اینکه این کارگر دراین مدت چهارروز جمعه تعطیل بوده است.

الف) ۸/۵ ساعت ب) ۱۸ساعت ج) ۳۴ ساعت د) ۴/۵ ساعت

۲۱ـ کارگری درمدت یک هفته ۵۶ ساعت کارانجام داده است و ۱۶ ساعت از کارعادی او از ساعت ۲۲ تا ۶ صبح روز بعد بوده اگر نرخ ساعتی دستمزد او ۵۰۰ ریال باشد . دستمزد استحقاقی وی چه مبلغ می باشد؟

الف) ۳۴,۴۰۰ ریال ب) ۳۳,۶۰۰ ریال ج) ۳۴,۰۰۰ ریال د) ۳۳,۲۰۰ ریال

۲۲ـ اگر کارگری روزجمعه کارکند و روز دیگری را به جای روز جمعه تعطیل نماید. چند درصد به عنوان فوق العاده به او تعلق می گیرد؟

الف) ۴۰٪ ب) ۱۴۰٪ ج) ۲۴۰٪ د) ۳۵٪

۲۳ـ درمهرماه سال جاری دریک واحد تولیدی مبلغ ۴,۷۲۰,۰۰۰ ریال دستمزد مستقیم، مبلغ ۹۸۰,۰۰۰ ریال دستمزد غیر مستقیم کارخانه، مبلغ ۵۶۰,۰۰۰ ریال دستمزد درقسمت اداری و مبلغ ۴۴۰,۰۰۰ ریال دستمزد درقسمت توزیع و فروش پرداخت گردیده است. حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارگر، چه مبلغ می‌باشد؟

الف) ۱,۵۴۱,۰۰۰ ریال ب) ۱,۳۴۰,۰۰۰ریال

ج) ۲۰۱,۰۰۰ ریال د) ۴۶۹,۰۰۰ ریال

۲۴ـ دایره زمان‌سنجی یک واحد تولیدی زمان استاندارد برای ساختن یک واحد محصول را ۶ دقیقه تعیین نموده است. نرخ ساعتی دستمزد ۲,۳۰۰ ریال می باشد. دو نفرکارگر اولی درمدت ۸ ساعت ۸۸ واحد و دومی در مدت ۴ ساعت ۴۸ واحد محصول تولید نموده اند دستمزد استحقاقی هرکدام درساعت چند ریال است؟ با توجه به اینکه دراین واحد تولیدی از طرح تشویقی پارچه کاری مستقیم استفاده می‌شود.

الف) ۲,۳۰۰ ریال ۲,۳۰۰ ریال ب) ۲,۳۰۰ ریال ۲,۷۶۰ ریال

ج) ۲,۵۳۰ ریال ۲,۷۶۰ ریال د) ۲,۵۳۰ ریال ۲,۵۳۰ ریال

۲۵ـ دریک واحد تولیدی کارگران به صورت نوبتی کار می کنند . یک کارگر با نرخ پایه دستمزدی معادل ۴۴۰ ریال درساعت، درمدت یک هفته ۴۴ ساعت به صورت نوبتی کارکرده درهفته مورد نظرنوبت کاری وی عصر و شب بوده است. دستمزد استحقاقی این کارگردرهفته موردنظر چند ریال می‌باشد؟

الف) ۲۱,۲۹۶ ریال ب) ۲۶,۱۳۶ ریال

ج) ۲۲,۲۶۴ ریال د) ۲۳,۷۱۶ ریال

ج) مسائل

۱ـ۴ـ درکارخانه نور حقوق پایه کارگران ماهانه مبلغ ۳،۶۰۰،۰۰۰ ریال تعیین شده است. یک کارگر در طول یک ماه جمعاً ۲۴۰ ساعت کار انجام داده.

۱ـ محاسبه نرخ ساعتی دستمزد این کارگر

۲ـ محاسبه مبلغ ناخالص یا دستمزد استحقاقی

۳ـ محاسبه فوق العاده اضافه کاری

۴ـ محاسبه حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارگر و کارفرما و حق بیمه بیکاری

۵ـ ثبت آرتیکل‌های مربوط به دستمزد او

۲ـ۴ـ کارگری درمدت یک هفته جمعاً ۶۸ ساعت کار انجام داده است و ۸ ساعت از کارعادی او درروزجمعه انجام شده و ۸ ساعت از کارعادی بین ساعت ۲۲ تا ساعت ۶ صبح روز بعد انجام شده. این کارگر غیرنوبت کاربوده و نرخ دستمزد ساعتی او ۱۸/۰۰۰ ریال درساعت می باشد. مطلوبست: محاسبه دستمزد استحقاقی این کارگر.

۳ـ۴ـ اطلاعات مربوط به ساعات کار ۷ نفر از کارگران یکی از دوایر تولیدی شرکت تولید دارو درمدت دو هفته متوالی به قرارزیراست:

۱ـ تمام این کارگران نوبت کار می باشند.

۲ـ ساعات کار هرکارگر عبارت است از

کارگر شماره (۱) کار درصبح و عصر وشب

کارگر شماره (۲) کاردرصبح وشب

کارگرشماره (۳) کاردرصبح وعصر

کارگر شماره (۴) کاردرصبح وشب

کارگر شماره(۵) کار درعصروشب

کارگر شماره (۶) کاردرصبح وعصر وشب

کارگر شماره (۷) کاردرصبح وعصر

۳ـ نرخ دستمزد ساعتی هرکارگرمبلغ ۱۶،۲۰۰ ریال می باشد.

۴ـ این کارگران درمدت دوهفته اضافه کاری نداشته اند.

مطلوبست :

۱ـ محاسبه دستمزد عادی وفوق العاده نوبت کاری کارگران

۲ـ محاسبه دستمزد استحقاقی کارگران برای دوهفته کارانجام شده

۳ـ ثبت آرتیکل‌های مربوط دردفتر روزنامه

۴ـ۴ـ اطلاعات مربوط به کارکرد دوهفته متوالی ۶ نفر از کارگران شرکت خاور عبارت است از:

۱ـ نرخ متوسط دستمزد هرکارگر درساعت مبلغ ۱۲،۶۰۰ ریال می باشد.

۲ـ اوقات تلف شده این کارگران درمدت دوهفته به ترتیب (۳، ۴، ۸، ۵، ۲ و ۶) ساعت است.

چنانچه از سایر کسورات حقوق و دستمزد صرف نظر شود.

مطلوبست :

ثبت مربوط به حقوق ودستمزد دردفتر روزنامه

۵ـ۴ـ دریک واحد تولیدی ۱۰۰ نفر کارگرمستقیماً درتولید مشغول به کارمی باشند و متوسط حقوق ودستمزد ساعتی هرکدام مبلغ ۹۸۰ ریال است. درمدت دوهفته ۲۰۰ ساعت ازوقت این کارگران به دلایل مختلف تلف شده است.

مطلوبست :

ثبت روزنامه مربوط به حقوق ودستمزد دوهفته کارگران

۶ـ۴ـ کارگران شرکت تولیدی نان رضوی به صورت نوبت کارمشغول به کارمی‌باشند.

اطلاعات مربوط به یکی از دوایر تولیدی این شرکت که دارای ۹ نفر کارگراست، به صورت زیر اعلام شده است. این اطلاعات مربوط است به چهار هفته متوالی دی ماه سال جاری.

شماره کارگر	زمان انجام کار	نرخ دستمزد هر نفر
۱و۲	صبح وعصر	۸۰۰ و ۹۰۰ ریال
۳و۴	صبح وعصر وشب	۷۰۰ و ۶۰۰ ریال
۵و۶و۷	عصر وشب	۵۰۰و۶۰۰و۷۰۰ ریال
۸و۹	صبح وشب	۱,۰۰۰ و ۱,۱۰۰ ریال

مطلوبست :

۱ـ محاسبه دستمزد عادی این کارگران برای چهارهفته

۲ـ محاسبه فوق العاده نوبت کاری کارگران برای چهارهفته

۳ـ محاسبه جمع دستمزد استحقاقی کارگران برای چهارهفته

۴ـ ثبت دستمزد استحقاقی کارگران دردفتر روزنامه

۷ـ۴ـ اطلاعات مربوط به، حقوق ودستمزد کارگران ماشین سازی اراک در بهمن ماه سال جاری به قرارزیر است:

الف) دستمزد مستقیم بهمن ماه مبلغ ۲,۹۸۰,۰۰۰ ریال

ب) دستمزد غیرمستقیم بهمن ماه مبلغ ۱,۴۰۰,۰۰۰ ریال

ج) ۶۰٪ از دستمزد غیرمستقیم درکارخانه، ۲۵٪ به قسمت اداری وبقیه درقسمت توزیع و فروش، به مصرف رسیده است.

مطلوبست : ثبت‌های مربوط به دستمزد در دفتر روزنامه

۸ـ۴ـ دربخش تولید شرکت سهامی اترک، تعداد ۴۰ نفر کارگر هرکدام روزانه ۸ ساعت مشغول به کار می‌باشند. نرخ متوسط دستمزد هرکارگردرساعت ۲,۴۰۰ ریال است وبطورمتوسط هرکدام روزانه ۳۲ واحد محصول تولید می‌نمایند.

مطابق قراردادی که بین کارگران وکارفرما منعقد شده، اگرتولید روزانه هرکارگربه ۴۰ واحد برسد، نرخ متوسط دستمزد به ۳,۲۰۰ ریال افزایش خواهد یافت.

ضمناً هزینه‌های ثابت کارخانه عبارتنداز:

۱ـ هزینه تعمیر ونگهداری ساختمان کارخانه درهرماه مبلغ	۷۲۰,۰۰۰	ریال
۲ـ هزینه حقوق مدیروسرپرستان تولید روزانه	۹۰,۰۰۰	ریال
۳ـ هزینه استهلاک سالانه ماشین آلات	۱۰,۰۸۰,۰۰۰	ریال
۴ـ هزینه عوارض نوسازی ماهانه	۴۵۰,۰۰۰	ریال

مطلوبست :

الف) محاسبه هزینه تبدیل یک واحد محصول، بدون استفاده ازطرح تشویقی

ب) محاسبه هزینه تبدیل یک واحد محصول، با استفاده ازطرح تشویقی

۹ـ۴ـ درشرکت تولیدی جهان از ابتدای دوره مالی عوامل مربوط به حقوق ودستمزد برآورد می‌شود. براین اساس پیش بینی شده که درپایان سال، معادل ۴۵ روز حقوق به عنوان عیدی و پاداش به کارگران پرداخت شود.

درتاریخ ۶/۳۱ لیست حقوق و دستمزد شهریور ماه، مبلغ ۵,۹۰۰,۰۰۰ ریال حقوق رانشان می‌دهد . مطلوبست:

۱ـ ثبت عیدی و پاداش شهریورماه کارکنان دردفتر روزنامه

۲ـ ثبت لیست حقوق و دستمزد و پاداش وعیدی شهریورماه دردفترروزنامه

۳ـ اگر ۵۰٪ پاداش سه ماهه کارکنان درپایان هرسه ماه به آنان پرداخت گردد، عیدی و پاداش پرداختی ۶/۳۱ دردفترروزنامه ثبت کنید.

۱۰ـ۴ـ دایره زمان‌سنجی شرکت تولید ابزار، زمان لازم برای ساخت یک واحد محصول را ۱۵ دقیقه تعیین نموده است. نرخ متوسط دستمزد ساعتی ۴,۸۰۰ ریال وسربارثابت کارخانه درهرساعت ۱,۸۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست :

تنظیم جدولی که درآن ازطرح تشویقی پارچه کاری مستقیم براساس تولید ۳واحد تا۷ واحد درساعت استفاده شده باشد.

۱۱ـ۴ـ درابتدای دوره مالی جاری، جمع دستمزد مستقیم و غیرمستقیم شرکت سهامی شهرآورد مبلغ ۸/۴۰۰/۰۰۰ ریال برآورده شده است، که ۵۵٪ از این مبلغ دستمزد مستقیم وبقیه دستمزد غیرمستقیم است.

۶۵٪ از دستمزد غیرمستقیم مربوط به کارخانه، ۲۰٪ مربوط به قسمت اداری و ۱۵٪ مربوط به بخش توزیع و فروش می باشد.

نرخ دستمزد ایام مرخصی، برای دستمزد مستقیم ۴٪ و برای دستمزد غیرمستقیم ۳٪ برآورد شده است.

اطلاعات بدست آمده ازلیست حقوق و دستمزد کارگران درآبان ماه سال جاری بیانگراین مطلب است که، جمع دستمزد مستقیم و دستمزد غیرمستقیم مبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال می باشد. وبراساس درصدهای فوق، به قسمت‌های مختلف سرشکن می گردد.

مطلوبست :

۱ـ ثبت لیست حقوق ودستمزد آبان ماه دردفترروزنامه

۲ـ درآبان ماه تعدادی از کارگران ازمرخصی خود استفاده کرده اند ومبلغ ۸۴,۰۰۰ ریال بابت دستمزد ایام مرخصی به آنان پرداخت شده است.

اگر حساب ذخیره دستمزد ایام مرخصی، درتاریخ اول آبان دارای مانده ای به مبلغ ۱۷۸,۰۰۰ ریال باشد. ثبت

پرداخت دستمزد ایام مرخصی را دردفتر روزنامه بنویسید.

۱۲ـ۴ـ شرکت تولیدی نوبخت دارای ۳۵ نفر کارگر می‌باشد. این کارگران روزانه ۸ ساعت با نرخ متوسط دستمزدی معادل ۲,۰۰۰ ریال به کارمشغول می باشند. تعداد تولید روزانه یک نفر ۵۶ واحد است . درقرارداد طرح تشویقی که بین کارگران وکارفرما منعقد شده، اگر هرکارگر بتواند تولید روزانه خودرا به ۶۸ واحد برساند متوسط دستمزد مبلغ ۲,۰۰۰ ریال درساعت به ۲,۴۰۰ ریال درساعت تغییر خواهد نمود.

هزینه‌های ثابت شرکت تولیدی در دوره مالی جاری به قرارزیراست.

هزینه استهلاک ماشین آلات درهرماه	۲,۹۴۰,۰۰۰ ریال
هزینه تعمیرونگهداری ساختمان درسال	۲۱,۱۶۸,۰۰۰ ریال
هزینه حقوق مدیران تولید ماهانه	۲,۳۵۲,۰۰۰ ریال
هزینه استهلاک ساختمان کارخانه درسال	۱۰,۵۸۴,۰۰۰ ریال
سایر هزینه‌های ثابت ماهانه	۵۸۸,۰۰۰ ریال

ازسایر عوامل مربوط به دستمزد صرف نظرشده است.

هرسال درمحاسبات ۳۶۰ روز منظور شود.

درصورت لزوم تا دورقم اعشارمحاسبه گردد.

مطلوبست :

محاسبه بهای تمام شده یک واحد محصول

۱ـ بدون استفاده ازطرح تشویقی دستمزد

۲ـ با استفاده ازطرح تشویقی دستمزد

تذکر: محاسبات انجام شده، به منظور محاسبه بهای تمام شده یک واحد محصول درهردو وضعیت، دریک جدول ارائه گردد.

۱۳ـ۴ـ اطلاعات مربوط به ساعات کار ۷ نفر از کارگران شرکت سهامی کوشا در۱۵ روز اول اردیبهشت ماه سال جاری، به قرارزیراست:

۱ـ کارگرشماره (۱) دراین مدت ۸۸ ساعت کارعادی داشته است.

۲ـ کارگرشماره (۲) دراین مدت ۱۲۰ ساعت کارکرده است.

۳ـ کارگر شماره (۳) دراین مدت ۱۲۰ ساعت کارکرده که ۸ ساعت ازکارعادی او روز جمعه بوده وروز دیگری را هم به جای جمعه تعطیلی نداشته است.

۴ـ کارگر شماره (۴) دراین مدت ۱۲۰ ساعت کارکرده است، تمام کارعادی او بین ساعت ۲۲ تا ۶ صبح روز بعد بوده، ولی اضافه کاری عادی درساعات ۶ صبح تا ۲۲ بوده، این کارگرغیرنوبت کاراست.

۵ـ کارگر شماره (۵) نوبت کاربوده و گردش کار او دراین مدت، صبح وشب بوده است .

۶ـ کارگر شماره (۶) نوبت کاربوده و گردش کاراو دراین مدت، صبح و عصروشب بوده است.

۷ـ کارگر شماره (۷) نوبت کاربوده وگردش کار او دراین مدت، صبح و عصر بوده است.

۸ـ نرخ ساعتی دستمزد این کارگران ۲,۱۰۰ریال می باشد.

۹ـ چهار ساعت از کارعادی، کارگرشماره (۲) و ۶ ساعت از کارعادی، کارگرشماره (۳) به عنوان اوقات تلف شده منظور گردیده است.

مطلوبست :

۱ـ محاسبه دستمزد استحقاقی هریک از این کارگران

۲ـ ثبت مربوط به لیست دستمزد وتسهیم دستمزد، از کسور دستمزد صرف نظرشده است.

۱۴ـ۴ـ زمان لازم برای ساختن یک واحد محصول درشرکت سهامی نوشاد ۳ دقیقه برآورد شده است. نرخ متوسط دستمزد روزانه هرکارگر مبلغ ۱۴,۴۰۰ ریال می‌باشد وسربار ثابت کارخانه در هرساعت نیز مبلغ ۱,۸۰۰ ریال است.

مطلوبست :

تنظیم جدولی، که درآن طرح تشویقی پارچه کاری مستقیم براساس تعداد تولید ۱۷ واحد تا ۲۳ واحد درساعت نشان داده شود.

۱۵ـ۴ـ شرکت سهامی آذراب، اطلاعات مربوط به لیست حقوق و دستمزد اسفندماه سال جاری را به شرح زیر اعلام نموده است.

۱ـ جمع دستمزد مستقیم مبلغ ۸,۲۰۰,۰۰۰ ریال و جمع دستمزد غیرمستقیم مبلغ ۳,۸۰۰,۰۰۰ ریال است.

۲ـ ۷۰٪ از دستمزد غیرمستقیم مربوط به کارخانه است وباقی مانده بطورمساوی بین بخش‌های اداری وتوزیع فروش سرشکن گردیده است.

۳ـ دستمزد ایام مرخصی مربوط به اسفند ماه مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال است،که باید به جمع حقوق ودستمزد اضافه گردد.

۴ـ حق بیمه سهم کارگر۷٪، سهم کارفرما ۲۰٪و حق بیمه بیکاری معادل ۳٪ حقوق ودستمزد ناخالص می‌باشد.

۵ـ سایر کسورمربوط به حقوق ودستمزد عبارت است از:

مالیات برحقوق ودستمزد	۲۵۰,۰۰۰ ریال	شرکت تعاونی	۲۰۰,۰۰۰ ریال
اقساط وام	۴۰۰,۰۰۰ ریال	صندوق اجرا	۱۵۰,۰۰۰ ریال
مساعده	۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال		

۶ـ دراسفند ماه معادل مبلغ ۵۵۰,۰۰۰ ریال اوقات تلف شده وجود داشته است.

مطلوبست :

۱ـ ثبت عملیات مربوط به لیست حقوق و دستمزد دردفترروزنامه

۲ـ ثبت مربوط به تسهیم هزینه حقوق ودستمزد دردفترروزنامه

۱۶ـ۴ـ لیست حقوق ودستمزد شرکت تولیدی ابتکار، درخردادماه سال جاری اطلاعاتی به شرح زیررادراختیار شما قرارمی دهد.

۱ـ جمع حقوق ودستمزد، مبلغ ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال است که ۷۰٪ آن دستمزد مستقیم و بقیه دستمزد غیرمستقیم است.

۲ـ ازدستمزدغیرمستقیم، ۵۰٪ مربوط به کارخانه، ۳۰٪ مربوط به بخش اداری و ۲۰٪ مربوط به توزیع و فروش می‌باشد.

۳ـ مطابق قانون حق بیمه سهم کارگر ۷٪ و سهم کارفرما ۲۰٪ حقوق ودستمزد می‌باشد.

۴ـ مطابق قانون حق بیمه بیکاری سهم کارفرمامعادل۳٪ حقوق ودستمزد می‌باشد.

۵ـ براساس برآوردهای انجام شده نرخ دستمزد ایام مرخصی برای دستمزد مستقیم ۵٪ و برای دستمزد غیرمستقیم ۳٪ می باشد، باتوجه به اینکه دستمزد ایام مرخصی کارگران درجمع حقوق ودستمزد منظور شده است و باهمان درصدهای اعلام شده به قسمت‌های مختلف سرشکن می گردد.

۶ـ عیدی و پاداش کارگران معادل مبلغ ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال درسال برآورد شده است.

۷ـ طی خردادماه جمعاً مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال اوقات تلف شده وجود داشته است.

۸ـ درتاریخ ۳/۱ مانده ذخیره دستمزد ایام مرخصی مبلغ ۱,۶۲۰,۰۰۰ ریال می‌باشد ودرتاریخ ۳/۱۰ به تعدادی از کارکنان که ازمرخصی استفاده کرده بودندمبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال بابت دستمزد ایام مرخصی پرداخت گردیده است.

۹ـ در ۳/۱۵ مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال مساعده به کارگران پرداخت شده است.

۱۰ـ سایر کسور حقوق ودستمزد شامل اقلام زیراست:

الف) مالیات حقوق ودستمزد مبلغ ۸۲۰,۰۰۰ ریال

ب) بدهی کارگران به صندوق اجرا مبلغ ۴۱۰,۰۰۰ ریال

ج) بدهی کارگران به شرکت تعاونی مبلغ ۳۷۰,۰۰۰ ریال

د) بدهی کارگران بابت اقساط وام مسکن مبلغ ۶۴۰,۰۰۰ ریال

۱۱ـ پرداخت حقوق ودستمزد وسایر کسور به صورت زیر انجام شده است.

۳/۳۱ پرداخت حقوق خردادماه کارگران

۳/۱۰ پرداخت حق بیمه های اجتماعی سهم کارگر وکارفرما وحق بیمه بیکاری از حساب بانک

۳/۲۰ پرداخت بدهی کارگران به شرکت تعاونی

۳/۲۲ پرداخت اقساط وام مسکن

۳/۲۵ پرداخت مالیات حقوق ودستمزد به وزارت اقتصاد ودارایی

۳/۲۸ پرداخت مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال به کارگران بابت بخشی از پاداش

مطلوبست :

۱ـ ثبت لیست حقوق ودستمزد خردادماه

۲ـ ثبت مربوط به تسهیم دستمزد

۳ـ ثبت‌های مربوط به پرداخت دستمزد وکسورمربوط به آن

فصل ۵

کنترل هزینه‌های سربار

هدف‌های رفتاری:

درپایان این فصل از هنرجویان انتظار می رود:

۱ـ هزینه‌های سربار و اینکه به چه دلیل هزینه‌های سربار باید کنترل شوند را توضیح دهند.
۲ـ سربار پیش‌بینی شده و لزوم برآورد آن را شرح دهند.
۳ـ هزینه‌های واقعی سربار را با ذکر سه مثال توضیح دهند.
۴ـ طبقه‌بندی هزینه‌های سربار را نام ببرند.
۵ـ نحوهٔ تسهیم هزینه‌های سربار را توضیح دهند ومبانی تسهیم را برای هر هزینه نام ببرند.
۶ـ قادر به انجام تسهیم اولیه هزینه‌های سربار با استفاده از جدول تسهیم اولیه باشند.
۷ـ تسهیم ثانویه را تعریف کنند و روش‌های انجام آن را نام ببرند.
۸ـ تسهیم ثانویه را به روش یکطرفه با استفاده از جدول تسهیم ثانویه انجام دهند.
۹ـ دلایل و هدف‌های پیش‌بینی هزینه‌های سربار را شرح دهند.
۱۰ـ نرخ جذب سربار را محاسبه نمایند.
۱۱ـ سربارجذب شده را محاسبه کنند.
۱۲ـ سربار جذب شده را در دفاترثبت نمایند.
۱۳ـ هزینه‌های واقعی سربار را در دفاتر ثبت نمایند.
۱۴ـ کسر یا اضافه سربار جذب شده را محاسبه نمایند.
۱۵ـ بستن حساب کسر یا اضافه جذب سربار را باحساب یا حساب‌های مربوطه انجام دهند.

۵ ــ کنترل هزینه‌های سربار

۱ـ۵ـ مفهوم هزینه سربار

در فصل های قبل توضیح داده شد که هزینه‌ها را می توان به دودسته شامل، هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های غیرمستقیم طبقه‌بندی نمود. البته باید توجه داشت که این نحوه طبقه‌بندی، مانع از طبقه بندی هزینه‌ها به ثابت، متغیر ونیمه متغیرنخواهد شد.

هزینه‌های غیرمستقیم عبارت از هزینه‌هایی است که بطورمستقیم درساخت محصول به مصرف نمی‌رسند و نمی‌توان آنها را به یک محصول، یک مرحله از تولید و یا یک سفارش خاصی ارتباط داد ونیز بعضی از هزینه‌های مستقیم که سرشکن کردن آنها به محصولی معین، مرحله‌ای از تولید و یا سفارشی خاص مقرون به صرفه نباشد.

البته باید توجه داشت، که اگر هزینه‌ای به صورت مستقیم به محصول سرشکن گردد،تمام آن هزینه سهم آن محصول خواهد بود. به عبارت دیگر، هیچ سهمی‌از آن هزینه به محصولات یا مراحل دیگر تعلق نمی گیرد. ولی اگر هزینه ای به طور غیرمستقیم (ازطریق تسهیم هزینه های سربار) سرشکن گردد، به صورت یکنواخت به تمام محصولات سرشکن خواهد شد.

به عنوان مثال، بعضی ازهزینه‌هایی که با محصولات ارتباط مستقیم ندارند، عبارتنداز:

هزینه بیمه‌های اجتماعی سهم کارفرما، هزینه بیمه ساختمان و تأسیسات کارخانه، هزینه بیمه بیکاری، هزینه استهلاک ماشین آلات کارخانه، هزینه استهلاک یا اجاره ساختمان کارخانه و هزینه برق مصرفی و برق صنعتی کارخانه نیزدرگروه هزینه‌های سربار طبقه‌بندی می شوند. بعضی از هزینه‌های مستقیم هم، به علت ناچیز بودن مبلغ و مقرون به صرفه نبودن تسهیم، در گروه هزینه‌های سربار طبقه‌بندی می‌شوند، که به عنوان مثال از چسب، میخ، نخ و پیچ ومهره می توان نام برد.

بهای تمام شده محصول از سه عامل تشکیل می‌شود، که سربار ساخت یکی ازآن عوامل است، به همین جهت باید مانند مواد اولیه و دستمزد مستقیم، شناسایی و کنترل شود.

سربار از هزینه‌های غیرمستقیم مختلف تشکیل می گردد، بنابراین ابتدا باید هزینه‌های سربارشناسایی شوند. این عمل به دوصورت انجام می‌پذیرد:

الف) شناسایی قبل از انجام هزینه :در اکثر مؤسسات تولیدی قبل از شروع هردوره مالی، هزینه‌ها را پیش‌بینی یا برآورد می‌نمایند. این پیش‌بینی موجب می‌شود که قبل از اقدام به تولید، بهای تمام شده محصولاتی که درآینده ساخته می شوند، تاحدودی مشخص گردد.

ب) شناسایی بعدازانجام هزینه: این عمل درطول دوره و یا درپایان دوره مالی پس از اینکه هزینه به مصرف رسید انجام می شود، که به آن شناسایی هزینه‌های واقعی می گویند.

۲ـ۵ـ پیش‌بینی هزینه‌های سربار

در واحدهای تولیدی بزرگ و متوسط معمولاً در ابتدای دوره مالی، هزینه‌های سربارپیش بینی یا برآورد می‌شوند. این عمل با استفاده از تجربیات سال قبل و با درنظرگرفتن تغییرات احتمالی در نرخ عوامل هزینه وتغییر در برنامه تولید (افزایش یاکاهش میزان تولید) صورت می گیرد. پیش بینی هزینه‌ها دارای اهداف مختلف است، ازجمله

محاسبه نرخ جذب سربار، که با بکارگیری یکی از روش‌های متداول انجام می‌شود. این نرخ تا پایان دوره مالی جهت محاسبه سربارتمام محصولات ساخته شده طی دوره مورد استفاده قرار می‌گیرد.

اکنون به توضیح بعضی از دلایل و اهدف مهم پیش بینی هزینه‌های سربارمی‌پردازیم.

۱ـ۲ـ۵ـ نامعلوم بودن مبلغ بسیاری از هزینه‌های واقعی تاپایان دوره مالی : دراکثر واحدهای تولیدی،مبلغ واقعی تعدادی از هزینه‌ها تا پایان دوره مالی دقیقاً مشخص نمی‌شود. بعضی از این هزینه‌ها عبارتنداز: هزینه برق مصرفی و برق صنعتی وهزینه سوخت، زیرا این هزینه‌ها معمولاً به حجم تولید بستگی دارد.

۲ـ۲ـ۵ـ تفاوت تعداد مقدار یا تولید واقعی با تعداد یا مقدار تولید برنامه‌ریزی شده درابتدای دوره : در واحدهای تولیدی، پیش‌بینی مقدار یا تعداد تولید در ابتدای دوره مالی الزامی‌است. ولی معمولاً به علل مختلف واحد تولیدی موفق به اجرای کامل برنامه تولید از پیش تعیین شده نخواهد شد. البته ممکن است درخیلی از اوقات هم تعداد تولید واقعی از تعداد پیش‌بینی شده فراتر رود. در هر دو حالت بین تعداد تولید واقعی و تعداد پیش‌بینی‌شده اختلاف وجود خواهد داشت.

باتوجه به این تفاوت، ازآنجا که تعداد تولید واقعی از ابتدای دوره مالی مشخص نیست، نمی‌توان سهم هزینه سربار یک واحد محصول را به طوردقیق محاسبه نمود.

به طورمثال : یک واحد تولیدی باتوجه به تجربیات سال قبل و با درنظرگرفتن وضع بازار تعداد تولید کارخانه را ۶۳,۰۰۰ واحد پیش بینی نموده و تمام عوامل تولید را نیز با توجه به این تعداد فراهم نموده است. هزینه استهلاک ساختمان وتأسیسات کارخانه طی دوره مالی مورد بحث مبلغ ۳,۱۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در پایان دوره مالی ممکن است یکی از سه حالت زیر رخ دهد:

الف) تعداد تولید واقعی طی دوره با تعداد تولید پیش بینی شده در ابتدای دوره مالی برابر باشد. پس تعداد تولید واقعی ۶۳,۰۰۰ واحد می‌باشد. دراین حالت سهم هزینه استهلاک ساختمان وتأسیسات کارخانه برای یک واحد محصول به صورت زیرمحاسبه می‌شود.

ریال ۵۰= ۶۳,۰۰۰ ÷ ۳,۱۵۰,۰۰۰

ب) تعداد تولید واقعی ۶۰,۰۰۰ واحد باشد که در این صورت ۳,۰۰۰ واحد (۶۰,۰۰۰ − ۶۳,۰۰۰) کمتر از تعداد تولید پیش بینی شده است. پس سهم هزینه استهلاک ساختمان برای یک واحدمحصول به صورت زیر خواهد بود.

ریال ۵۲/۵= ۶۰,۰۰۰ ÷ ۳,۱۵۰,۰۰۰

ج) تعداد تولید واقعی ۷۰,۰۰۰ واحد است که دراین حالت ۷,۰۰۰ واحد (۶۳,۰۰۰ − ۷۰,۰۰۰) بیشتر از تعداد تولید پیش بینی شده می‌باشد. دراین حالت سهم هزینه استهلاک ساختمان برای یک واحد محصول به صورت زیر خواهد بود.

ریال ۴۵= ۷۰,۰۰۰ ÷ ۳,۱۵۰,۰۰۰

بامطالعه مثال فوق، مشخص است که هزینه استهلاک ساختمان وتأسیسات کارخانه برای دوره مالی مورد بحث ثابت خواهد بود. ولی سهم یک واحد محصول از هزینه استهلاک ساختمان درحالت‌های مختلف با توجه به تغییر حجم تولید، متفاوت خواهد بود. این موضوع برای تمام هزینه‌های ثابت دوره مالی صدق می‌کند.

ازطرف دیگر، چون تعداد تولید واقعی از ابتدای دوره مالی مشخص نیست، نمی‌توان بهای تمام شده محصولات تولید شده را براساس سربار واقعی درابتدای دوره مالی محاسبه نمود.

۳ـ۲ـ۵ـ بوجود آوردن انگیزه مقایسه در مدیران : پیش بینی هزینه‌های سربار که درابتدای دوره مالی صورت می گیرد، تاحدود زیادی خط مشی مناسبی دراختیارمدیران قرار می‌دهد. به این صورت که درپایان دوره مالی ویادرهرزمان که لازم بدانند، می‌توانند بین آنچه که باید انجام می‌شد، یا آنچه که به صورت واقعی انجام شده مقایسه به عمل آورند و یا بررسی نتایج بدست آمده از مقایسه و تجزیه وتحلیل آنها، ازنقاط ضعف واحد تولیدی آگاه شده وبرای دوره مالی آینده آنها را برطرف نمایند.

۳ـ۵ـ طبقه بندی هزینه‌های سربار

طبقه‌بندی هزینه‌های سربار موجب می‌شود تا مدیران واحدهای تولیدی سریع‌تر ودقیق‌تر به اهداف مورد نظر دست یابند. هزینه‌های سربار به طرق مختلف طبقه بندی می‌شوند که متداولترین آنها به قرار زیر است:

ـ طبقه‌بندی این هزینه‌ها به مستقیم و غیرمستقیم

ـ طبقه‌بندی براساس ثابت، متغیر ونیمه متغیر.

ـ طبقه‌بندی براساس محل انجام هزینه.

۱ـ۳ـ۵ـ سربار مستقیم وسربار غیرمستقیم: هزینه‌های سربار مستقیم، به هزینه‌هایی گفته می‌شود که مستقیماً به یک دایره از تولید و یا به یک ماشین مشخص ارتباط داشته باشند. هزینه‌های‌سربار مستقیم یک دایره معین از تولید شامل، مواد شوینده، هزینه سرپرستی دایره، دستمزد غیرمستقیم کارگران غیر تولیدی دایره و فوق العاده اضافه کاری کارگران آن دایره می‌باشد. هزینه‌های سربارمستقیم یک ماشین به خصوص نیز عبارتند از: هزینه استهلاک ماشین، هزینه تعمیر و نگهداری ماشین و هزینه حقوق و دستمزدکارگران ماشین کار.

هزینه‌های سربار غیرمستقیم، به هزینه‌هایی گفته می‌شود که بطورمشترک توسط چند دایره تولیدی به مصرف می‌رسند. به عبارت دیگر، سربار غیرمستقیم را نمی‌توان مستقیماً به حساب یک دایره منظور نموده مانند، هزینه‌های مربوط به کل ساختمان کارخانه شامل هزینه (اجاره یا استهلاک، حرارت مرکزی و روشنایی).

یکی از اهداف مهم طبقه‌بندی هزینه‌های سربار به مستقیم وغیرمستقیم، تعیین سودآوری محصولات مختلف و نیز مشخص کردن سهم هر دایره در سود واحد تولیدی می‌باشد. از سوی دیگر این نوع طبقه‌بندی موجب کنترل هرچه بهتر هزینه‌های سربارخواهد شد.

۲ـ۳ـ۵ـ سربار ثابت، متغیر و نیمه متغیر: یکی ازمفیدترین شیوه‌های طبقه‌بندی هزینه‌های سربار، گروه‌بندی این هزینه‌ها به ثابت ، متغیر و نیمه‌متغیراست. زیرا تصمیم‌گیری مدیران در ارتباط با حجم تولید، قیمت‌گذاری محصولات و کنترل هزینه‌ها به منظور اهداف ازپیش تعیین شده را ممکن می‌سازد.

البته، باید توجه داشت که این نحوهٔ طبقه‌بندی مانع از طبقه‌بندی قبلی براساس (مستقیم و غیرمستقیم) نخواهد شد و در بسیاری از موارد این دو طریقه طبقه‌بندی با یکدیگر ترکیب می‌شوند، اکنون با ارائه چند مثال به توضیح بیشترمی‌پردازیم:

مثال۱: هزینه استهلاک یا اجاره ساختمان کارخانه : این هزینه را می‌توان به دوطریق تجزیه وتحلیل کرد.

الف) این هزینه باتغییر حجم تولید (افزایش یا کاهش) تغییر نمی کند، بنابراین درگروه سربار ثابت طبقه‌بندی می‌شود.

ب) چون این هزینه مربوط به تمام ساختمان کارخانه است، پس سربارغیرمستقیم دوایرمحسوب می‌شود.

مثال۲: هزینه سرپرستی یک دایره یا هزینه حقوق مدیریک دایره : این هزینه را نیز می‌توان به دو صورت مورد بررسی و تجزیه وتحلیل قرارداد.

الف) این هزینه با تغییر حجم تولید (افزایش یا کاهش) تغییر نمی‌کند، بنابراین برای آن دایره هزینه‌ای است ثابت.

ب) چون این هزینه مربوط به سرپرستی یک دایره معین است، لذا سربار مستقیم آن دایره محسوب می‌شود.

مثال۳: هزینه سوخت وروشنایی : این هزینه راهم می‌توان به دوصورت تجزیه و تحلیل نمود.

الف) این هزینه با تغییر حجم تولید (افزایش یا کاهش) تغییر می‌کند، بنابراین هزینه‌ای است متغیر.

ب) چون این هزینه درتمام دوایرمختلف کارخانه مصرف می‌شود لذا هزینه سربارغیرمستقیم محسوب می‌گردد.

مثال۴: هزینه فوق العاده اضافه کاری یک دایره تولیدی: این هزینه را نیز می‌توان به دو صورت تجزیه و تحلیل نمود.

الف) این هزینه با تغییر حجم تولید (افزایش یا کاهش) تغییر می‌کند، لذا سربار متغیر خواهد بود.

ب) ازآنجا که فوق العاده اضافه کاری مربوط به یک دایره معین است، پس سربار مستقیم آن دایره خواهد بود.

نتایج حاصل از مثال‌های فوق به صورت زیر خلاصه شده است.

جدول ۱ـ۵

ردیف	عنوان هزینه		نوع هزینه سربار			
	کارخانه	دایره تولیدی مشخص	ثابت	متغیر	مستقیم	غیرمستقیم
۱	استهلاک ساختمان		*			*
۲		سرپرستی	*		*	
۳	سوخت وروشنایی			*		*
۴		فوق‌العاده اضافه‌کاری		*	*	

۳ـ۳ـ۵ـ طبقه بندی براساس محل انجام هزینه : دراین طبقه‌بندی، هزینه‌های سربار به سه گروه شامل: سربار ساخت، سربارادراری و تشکیلاتی و سربارتوزیع وفروش تقسیم می‌شوند. دراین طبقه‌بندی امکان کنترل و تجزیه و تحلیل هزینه‌های هریک از قسمت‌های یاد شده به سهولت فراهم می‌آید.

سربار ساخت که شامل، کلیه هزینه‌های تولید به جزمواد اولیه ودستمزد مستقیم است، به حساب کنترل کالای درجریان ساخت منظور می‌گردد. ولی سربار اداری وتشکیلاتی و سربار توزیع و فروش که تحت‌عنوان هزینه‌های عملیاتی دوره مالی محسوب می‌شوند، درپایان دوره به خلاصه حساب سود و زیان انتقال می‌یابند.

۴ـ۵ـ هزینه‌های واقعی سربار

کلیه هزینه‌های غیرمستقیمی که درطول دوره مالی درواحد تولیدی یا در قسمت‌های دیگرآن عملاً به مصرف می‌رسند و بهای آنها نقداً پرداخت شده یا تعهد می‌گردد، هزینه‌های واقعی سربار می‌باشند.

همچنین، هزینه‌های غیرمستقیمی که درپایان دوره مالی باانجام اصلاحات شناسایی و ثبت می‌شوند نیز، از جمله

اقلام هزینه‌های واقعی سربارمی‌باشند.مانند، هزینه استهلاک ساختمان و وتأسیسات، هزینه استهلاک ماشین آلات و... .

البته بایدتوجه داشت، که بسیاری از هزینه‌های واقعی سربار، معمولاً درپایان دوره مالی شناسایی و مبلغ واقعی آنها مشخص می گردد. به بیان دیگر، این قبیل هزینه‌ها، زمانی شناسایی و مشخص می‌شوند که محصول تولید شده و هزینه‌ها اعم از هزینه‌های مستقیم وهزینه‌های غیرمستقیم، به مصرف رسیده‌اند. همچنین، درطول دوره مالی هزینه‌های پیش‌بینی شده سربار براساس نرخ‌های از پیش تعیین شده (نرخ جذب سربار) به حساب تولید (حساب کنترل کالای درجریان ساخت) منظور گردیده است.

باتوجه به این مطلب، مدیران استفاده از هزینه‌های واقعی سربار را جهت تصمیم گیری و برنامه‌ریزی خالی از اشکال نمی‌دانند. دلیل عمده آن است که مبلغ واقعی بسیاری از این هزینه‌ها درپایان دوره مالی مشخص می‌شوند و سربار ساخت محصولاتی که قبل از پایان دوره مالی (درطول دوره مالی) ساخته شده‌اند، مشخص نخواهد شد.

همچنین ممکن است درمقایسه با آنچه که می‌بایست انجام می‌شد، هزینه‌های واقعی دارای انحرافات مثبت یا منفی باشد. حتی ممکن است، پیش بینی وقوع آنها در ابتدای دوره مالی امکان پذیر نباشد. لذا درپایان هر دوره مالی، باید اختلاف بین هزینه‌های واقعی سربار و هزینه‌های برآورده شده آن دقیقاً مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد.

۵ـ۵ـ شناسایی و جمع آوری اقلام مربوط به هزینه‌های سربار

هر هزینه پس از اینکه به وقوع پیوست، دارای اسناد و مدارکی خواهد بود که این اسناد و مدارک دلیل انجام آن هزینه می‌باشد. به عبارت دیگر، بدون جمع آوری اسناد مربوط به هزینه، نمی‌توان از وقوع آن هزینه اطمینان حاصل نمود. درواقع می‌توان گفت که حسابداری متکی به اسناد ومدارک است.

بعضی از اسناد ومدارک مربوط به هزینه‌های سربارعبارتنداز: اسناد مربوط به خرید، برگ درخواست مواد وملزومات از انبار، کارت‌های ثبت اوقات کار، اسناد و مدارک مربوط به پرداخت هزینه‌های مختلف و یا تعهد پرداخت آنها ازقبیل: هزینه آب، برق، گاز وتلفن و سایر اسناد ومدارک وضمایم مربوط به آنها.

با استفاده از اسناد و مدارک یاد شده، هزینه‌های سربار، شناسایی، تجزیه وتحلیل و طبقه‌بندی خواهند شد و سپس جزئیات هزینه‌های مربوط به هر مرکز هزینه دردفتر معین هزینه منعکس می گردد.

باید دانست که مهم‌ترین هدف جمع آوری هزینه‌های سربار کارخانه، به‌دست آوردن اطلاعات لازم جهت کنترل این هزینه‌ها می‌باشد. کنترل هزینه‌های سربار با انجام اقدامات زیر امکان پذیر خواهد بود.

الف) مقایسه هزینه‌های واقعی سربار با هزینه‌های برآورد شده در ابتدای دوره مالی، برای تعیین سطح فعالیت مورد نظر.

ب) گزارش اطلاعات مربوط به هزینه‌های هردایره، به سرپرستان همان دایره.

۶ـ۵ـ ارتباط هزینه‌های سربار با مراکز هزینه

مرکز هزینه : بخشی از یک واحد تولیدی که به ساخت محصول و یا به ارائه خدمات اشتغال داشته باشد، یک مرکز هزینه است. زیرا درآن بخش با صرف هزینه، تولید انجام شده و یاخدمت ارائه می گردد. به عبارت دیگر هردایره‌ای که در به‌وجود آوردن هزینه سهیم باشد، یک مرکز هزینه محسوب می‌شود.

معمولاً هردایره را می توان یک مرکز هزینه دانست. اگرچه ممکن است یک دایره خود از چند مرکز هزینه

تشکیل شده باشد. براین اساس یک مرحله از تولید، یک سفارش و حتی یک ماشین را می‌توان به عنوان یک مرکز هزینه قلمداد نمود. هرچه تعداد مراکز هزینه بیشتر باشد، کنترل هزینه‌هاآسان‌تر و دقیق‌تر خواهد بود.

مراکز هزینه دریک واحد تولیدی شامل، مراکز یا دوایر تولیدی ومراکز یا دوایر پشتیبانی می‌باشد.

۱ـ۶ـ۵ـ مراکز یا دوایر تولیدی : دوایری هستند، که مستقیماً به تولید محصول اشتغال دارند. به عنوان مثال، ریسندگی، بافندگی، رنگرزی، یک مرکز هزینه دریک کارخانه پارچه‌بافی می‌باشند و یا دایره برش، دایره جوشکاری و دایره رنگرزی، یک مرکز هزینه دریک واحد تولیدی سازنده لوازم خانگی است.

۲ـ۶ـ۵ـ دوایر پشتیبانی : دوایری هستند، که مستقیماً به تولید محصول اشتغال ندارند. ولی خدماتی برای دوایرتولیدی و دیگر دوایر پشتیبانی، انجام می‌دهند. به عنوان مثال، می‌توان از دوایری مانند، دایره کارگزینی، دایره تعمیرات، رستوران وحسابداری نام برد.

تفکیک مراکز هزینه به دوایرتولیدی ودوایر پشتیبانی، به منظور کنترل هرچه بیشتر هزینه‌های سربار و محاسبه هزینه‌های انجام شده، در هرمرکز هزینه می‌باشد.

پس از شناسایی هزینه‌های سربار وشناسایی مراکز هزینه، لازم است ارتباط هرهزینه با مراکز هزینه تعیین شود. به عبارت دیگر، باید نقش هر مرکز هزینه دربوجود آمدن یک هزینه مشخص گردد. درضمن، سهم هر مرکز هزینه از هرهزینه انجام شده محاسبه شود،که این عمل با انجام تسهیم اولیه با درنظرگرفتن مبناهای مناسب امکان پذیرخواهد بود.

۷ـ۵ـ تسهیم هزینه‌های سربار

هزینه‌های غیرمستقیم کارخانه، ممکن است مربوط به یک دایره معین بوده و یا به تمام دوایر ارتباط داشته باشد. از آنجاکه تولید محصول دردوایر تولیدی انجام می‌شود، با منظور نمودن هزینه‌های سربار به حساب دوایر تولیدی محاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده امکان پذیر خواهد شد.

هزینه‌های سربارساخت به دوصورت به دوایر سرشکن می‌گردد، که عبارتنداز: تسهیم مستقیم وتسهیم براساس مبناهای مناسب.

الف) تسهیم مستقیم : منظور از تسهیم مستقیم هزینه‌های سربار، سرشکن کردن هزینه‌هایی است که منحصراً به یک مرکز هزینه، اعم از دایره تولیدی یا دایره پشتیبانی مربوط می‌شود ودرآن دایره به مصرف می‌رسند. بعضی از این هزینه‌ها عبارتند از: هزینه دستمزد کارگران غیرتولیدی دایره بافندگی، هزینه سوخت و روشنایی رستوران و یا دایره تعمیرات کارخانه که هردودایره پشتیبانی هستند.

ب) تسهیم براساس مبناهای مناسب: تسهیم هزینه با استفاده از مبنا، شامل کلیه هزینه‌هایی است که در دوایر مختلف کارخانه اعم ازدوایرتولیدی و دوایر پشتیبانی به صورت مشترک به مصرف می‌رسند. این قبیل هزینه‌ها را، اصطلاحاً هزینه‌های عمومی کارخانه می گویند. دراین صورت، هزینه‌های عمومی‌می‌باید براساس مبناهای مناسب بین دوایری که در به‌وجود آمدن آنها نقش داشته تسهیم گردد. بعضی از این هزینه‌ها عبارتند از: هزینه استهلاک ساختمان و تأسیسات کارخانه، هزینه عوارض نوسازی کارخانه و هزینه برق مصرفی وحرارت مرکزی کارخانه.

قبل از تسهیم هزینه‌های عمومی کارخانه به دوایر تولیدی ودوایر پشتیبانی، باید مبنای مناسب شناسایی و انتخاب گردد.

انتخاب مبنایی مناسب، برای تسهیم هزینه‌های عمومی کارخانه به دوایراستفاده کننده از این هزینه‌ها، کارآسانی نیست وتاحدودی به شرایط واحد تولیدی ونیزبه سیستم حسابداری بهای تمام شده بستگی دارد.

مبنایی که برای تسهیم یک هزینه، به دوایرانتخاب می شود، باید حتی الامکان به هزینه نزدیک بوده و رابطه منطقی با آن هزینه داشته باشد. به عبارت دیگر، برای هرهزینه مبنایی انتخاب شود که، مستقیما با آن هزینه در ارتباط بوده ونشان دهنده دلیل بوجود آمدن آن هزینه باشد. به بیان دیگر، با تغییر مبنا هزینه نیز تغییر کند. در صورتی که اگر مبنای انتخابی افزایش یابد، سهم هزینه افزایش یافته و اگر مبنا کاهش یابد، سهم هزینه نیز کاهش یابد.

مثال ۱: هزینه بیمه های اجتماعی کارگران، معادل ۲۰٪ حقوق ودستمزد ناخالص خواهد بود. لذا، هزینه بیمه‌های اجتماعی کارکنان (سهم کارفرما)، برمبنای دستمزد مستقیم کارکنان به دوایرمختلف سرشکن می گردد. در این صورت هرچه دستمزد افزایش یابد، سهم دوایرازاین هزینه نیز افزایش خواهد یافت.

مثال ۲: هزینه استهلاک یا اجاره ساختمان کارخانه، برمبنای مساحت زیربنا بین دوایرمختلف سرشکن می شود. زیرا این هزینه‌ها، با مساحت زیربنای دوایرمختلف، رابطه مستقیم دارند. به این صورت که هرچه مساحت زیربنابیشتر باشد، هزینه استهلاک یا هزینه اجاره هم، بیشتر خواهد بود.

بعضی از هزینه های سربارداری مبناهای مختلفی، جهت تسهیم به دوایرمی‌باشند. دراین صورت باید نزدیکترین مبنا به آن هزینه انتخاب گردد. به عنوان مثال، هزینه استهلاک ماشین آلات دارای مبناهایی از قبیل ارزش ماشین آلات، تعداد تولید یا ساعت کارماشین می‌باشد.

ازطرف دیگر، ممکن است چند هزینه دارای یک مبناهایی مشترک، جهت تسهیم باشند. مانند، هزینه‌های مربوط به ساختمان شامل هزینه (استهلاک، اجاره وتعمیر) که مبنای تسهیم آنها، مساحت زیر بنای ساختمان می‌باشد.

در جدول (۲ـ۵) مبنای تسهیم بعضی از هزینه‌های سربار ارائه می گردد.

جدول ۲-۵

ردیف	عنوان هزینه	مبنای تسهیم
۱	هزینه استهلاک ماشین آلات	تعداد تولید، ساعت کارماشین، ارزش ماشین‌آلات
۲	هزینه استهلاک ساختمان	ارزش ساختمان ومساحت زیربنا
۳	هزینه اجاره ساختمان	مساحت زیربنا
۴	هزینه تعمیرساختمان	برآوردهای فنی ـ مساحت زیربنا
۵	هزینه بیمه ساختمان و تأسیسات	ارزش کارشناسی در تاریخ عقد قرارداد بیمه
۶	هزینه بیمه ماشین آلات	ارزش کارشناسی درزمان عقد قرارداد بیمه
۷	هزینه سوخت وروشنایی	برآوردهای فنی ـ مساحت زیربنا
۸	هزینه حرارت مرکزی	برآوردهای فنی ـ مساحت زیربنا
۹	هزینه بیمه های اجتماعی	حقوق ودستمزد کارکنان
۱۰	هزینه بیمه بیکاری	حقوق ودستمزد کارکنان
۱۱	هزینه بیمه حوادث ناشی از کار	تعداد کارکنان
۱۲	هزینه برق صنعتی	ساعت کارماشین
۱۳	هزینه آب مصرفی	کنتور ـ برآوردهای فنی
۱۴	هزینه سرپرستی	تعداد کارگران
۱۵	هزینه‌های رفاهی کارگران	تعداد کارگران
۱۶	هزینه‌های اداری وتشکیلاتی	ساعت کارمستقیم
۱۷	هزینه تعمیر ماشین آلات	تعداد تولید ـ ساعت کارماشین ـ ارزش ماشین‌آلات
۱۸	هزینه حمل ونقل داخلی	تعداد قبض های انبار ـ مقدار مواد مصرفی

۸ـ۵ـ تسهیم اولیه

پس از شناسایی هزینه‌های عمومی ومشخص شدن دوایر یا مراکز هزینه، باید هزینه‌های سربار، به مراکز هزینه سرشکن گردد. که این عمل با استفاده از مبناهای مناسب انجام می‌شود، این عمل را تسهیم اولیه گویند.

به عبارت دیگر:

تسهیم اولیه عبارت است از: سرشکن کردن هزینه‌های غیرمستقیم به مراکز هزینه، اعم از دوایر تولیدی و دوایر پشتیبانی، براساس مبناهای مناسب.

برای انجام تسهیم اولیه، معمولاً از جدولی با سه ستون اصلی شامل: عنوان هزینه، مبلغ هزینه و مبنای تسهیم استفاده می‌شود.

دراین جدول، برای هردایره تولیدی و هر دایره پشتیبانی، ستونی درنظرگرفته می‌شود. وپس از تسهیم تمام هزینه‌های غیرمستقیم به دوایر تولیدی ودوایر پشتیبانی، جمع هریک از ستون‌ها بطورجداگانه بدست می آید، که نشان‌دهنده سهم هردایره تولیدی و پشتیبانی ازهزینه‌های غیرمستقیم خواهد بود.

جدول شماره (۳ـ۵) نمونه از جدول تسهیم اولیه است.

جدول ۳ـ۵ـ تسهیم اولیه

عنوان هزینه	مبلغ هزینه	مبنای تسهیم	دوایرتولیدی		دوایر پشتیبانی		
			(۱)	(۲)	الف	ب	ج
جمع							

همانطورکه درقسمت‌های قبل توضیح داده شد، هزینه‌های عمومی(سربار) را می‌توان درابتدای دوره مالی با توجه به تجربیات سال قبل، تغییر درنرخ عوامل هزینه وتغییر دربرنامه تولید برآورد نمود. دراین صورت هزینه‌های پیش بینی شده سربار، به جدول تسهیم اولیه درقسمت عنوان هزینه ومبلغ هرهزینه به ستون مبلغ انتقال می‌یابد، وبراساس

مبناهای مناسب، بین مراکز هزینه سرشکن می‌گردد. دراین صورت، نتایج حاصل از تسهیم اولیه که عبارت از، جمع هرستون درجدول است، هزینه‌های سربار هردایره تولیدی و هردایره پشتیبانی را، بطور جداگانه نشان می‌دهد، که این نتایج، تماماً برآوردی پیش‌بینی شده است.

ولی درپایان دوره مالی نیز، با استفاده از جدول تسهیم اولیه، هزینه‌های واقعی سربار به جدول انتقال یافته و مشابه آنچه که توضیح داده شد، بین دوایر تولیدی و دوایر پشتیبانی سرشکن می‌گردد. جمع هرستون، نشان‌دهنده سهم هزینه‌های واقعی هریک از دوایر تولیدی و هریک از دوایر پشتیبانی است.

بامقایسه جداول تسهیم اولیه (به‌صورت پیش‌بینی و به‌صورت واقعی) می‌توان، اختلاف هزینه‌های پیش‌بینی شده و هزینه‌های واقعی سربار هردایره را بصورت جداگانه، محاسبه نمود و مورد تجزیه وتحلیل قرارداد. بنابراین تسهیم اولیه درابتدای دوره مالی با هزینه‌های پیش بینی شده ودرپایان دوره مالی با استفاده از هزینه‌های واقعی سربار، انجام می‌شود. ودرپایان دوره هزینه واقعی سربار هردایره را، می‌توان به حساب همان دایره منظور نمود.

اینک با ارائه یک مثال به توضیح بیشتری می‌پردازیم.

مثال : شرکت سهامی‌پارس ماشین، به تولید دونوع محصول که عبارتنداز: یخچال و ماشین لباس‌شویی اشتغال دارد. این شرکت دارای دودایره تولیدی ساخت یخچال و ساخت ماشین لباس‌شویی و سه دایره پشتیبانی حسابداری، رستوران و تعمیر و نگهداری می‌باشد. درابتدای دوره مالی هزینه‌های غیرمستقیم (سربار) پیش بینی شده است. این هزینه‌ها عبارتنداز:

۱ـ هزینه بیمه های اجتماعی	۱,۶۰۰,۰۰۰ ریال
۲ـ هزینه استهلاک ماشین آلات	۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال
۳ـ هزینه برق مصرفی	۲۰۰,۰۰۰ ریال
۴ـ هزینه‌های رفاهی کارگران	۴۸۰,۰۰۰ ریال
۵ـ هزینه‌های اداری وتشکیلاتی	۵,۴۰۰,۰۰۰ ریال
۶ـ هزینه برق صنعتی	۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال

اطلاعات مربوط به دوایر تولیدی ودوایر پشتیبانی جهت تسهیم هزینه‌های سرباربه قرارزیراست.

جدول اطلاعات دوایر تولیدی و دوایر پشتیبانی

شرح	دوایر تولیدی		دوایر پشتیبانی		
	تولیدیخچال	تولیدلباس‌شویی	حسابداری	رستوران	تعمیرونگهداری
ساعت کارمستقیم	۲۵,۶۰۰	۲۰,۰۰۰	۴,۸۰۰	۴,۰۰۰	۵,۶۰۰
دستمزد مستقیم	۳,۶۶۰,۰۰۰	۲,۶۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰	۶۴۰,۰۰۰
تعداد کارگران	۱۱۴	۷۸	۱۵	۱۲	۲۱
مساحت زیربنا	۹۰۰	۷۰۰	۱۶۰	۴۰	۲۰۰
تعداد تولید	۱۲,۰۰۰	۱۸,۰۰۰	-	-	-
ساعت کارماشین	۲۴,۰۰۰	۳۶,۰۰۰	-	-	-

تذکر: نحوه محاسبه سهم هزینه هریک از دوایرتولیدی ودوایر پشتیبانی، ازیک هزینه غیرمستقیم به صورت زیرخواهد بود.

$$\text{سهم هر دایره از یک هزینه} = \frac{\text{مبنای دایره} \times \text{مبلغ}}{\text{جمع مبنای دوایر}}$$

به عنوان مثال سهم دایره تولید یخچال از هزینه‌های اداری وتشکیلاتی به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{سهم دایره تولیدی یخچال از هزینه‌های اداری و تشکیلاتی} = \frac{۵,۴۰۰,۰۰۰ \times ۲۵,۶۰۰}{۶۰,۰۰۰} = ۲,۳۰۴,۰۰۰ \text{ ریال}$$

برای انجام محاسبه و به دست آوردن سهم هردایره، از یک هزینه، باید ابتدا جمع مبنای دوایر بدست آید.

جمع ساعت کارمستقیم دوایر ۶۰,۰۰۰ = ۵,۶۰۰ + ۴,۰۰۰ + ۴,۸۰۰ + ۲۰,۰۰۰ + ۲۵,۶۰۰

رقم بدست آمده، درمخرج کسررابطه فوق قرارمی گیرد.

اکنون، با استفاده ازجدول تسهیم اولیه و محاسبات حل مثال مربوط به شرکت سهامی پارس ماشین ارائه می گردد. ابتدا محاسبات انجام می‌شود.

۱ـ محاسبه هزینه بیمه‌های اجتماعی سهم هریک از دوایر، برمبنای دستمزد

جمع دستمزد ۳,۶۶۰,۰۰۰+۲,۶۰۰,۰۰۰+۵۰۰,۰۰۰+۶۰۰,۰۰۰+۶۴۰,۰۰۰=۸,۰۰۰,۰۰۰

$\frac{۱,۶۰۰,۰۰۰}{۸,۰۰۰,۰۰۰}$ ×

سهم دایره تولید یخچال	۳,۶۶۰,۰۰۰×	=۷۳۲,۰۰۰
سهم دایره تولید لباس شویی	۲,۶۰۰,۰۰۰×	=۵۲۰,۰۰۰
سهم دایره حسابداری	۵۰۰,۰۰۰×	=۱۰۰,۰۰۰
سهم دایره رستوران	۶۰۰,۰۰۰×	=۱۲۰,۰۰۰
سهم دایره تعمیر و نگهداری	۶۴۰,۰۰۰×	=۱۲۸,۰۰۰

۲ـ محاسبه هزینه استهلاک ماشین آلات سهم هریک از دوایر

چون دوایر پشتیبانی، حسابداری، رستوران وتعمیر و نگهداری دارای ماشین آلات نیستند، پس سهمی از هزینه استهلاک ماشین به آنها تعلق نمی گیرد. درمثال فوق، مبنای تسهیم این هزینه، تعداد تولید است.

جمع تعداد تولیدی دوایر ۱۲,۰۰۰ +۱۸,۰۰۰ = ۳۰,۰۰۰

سهم دایره تولید یخچال $\frac{۱,۵۰۰,۰۰۰}{۳۰,۰۰۰} \times ۱۲,۰۰۰ = ۶۰۰,۰۰۰$

سهم دایره تولید لباس شویی $\frac{۱,۵۰۰,۰۰۰}{۳۰,۰۰۰} \times ۱۸,۰۰۰ = ۹۰۰,۰۰۰$

۳ـ محاسبه هزینه برق مصرفی سهم هریک از دوایر، برمبنای مساحت زیربنا

مترمربع جمع مساحت زیربنای دوایر ۲,۰۰۰ =۲۰۰+۴۰+۱۶۰+۷۰۰+۹۰۰

سهم تولیدی یخچال ۹۰۰×=۹۰,۰۰۰

۲۰۰,۰۰۰ / ۲۰۰۰

سهم تولیدی لباس‌شویی ×۷۰۰ =۷۰,۰۰۰

سهم دایره حسابداری ×۱۶۰ =۱۶,۰۰۰

سهم دایره رستورانی ×۴۰=۴,۰۰۰

سهم دایره تعمیر و نگهداری ×۲۰۰=۲۰,۰۰۰

۴ـ محاسبه هزینه‌های رفاهی کارگران سهم هریک از دوایر، برمبنای تعداد کارگران

نفرجمع تعداد کارگران ۲۴۰=۲۱+۱۲+۱۵+۷۸+۱۱۴

۴۸۰,۰۰۰ / ۲۴۰

سهم دایره تولید یخچال ×۱۱۴ =۲۲۸,۰۰۰

سهم دایره تولید لباس‌شویی ×۷۸ = ۱۵۶,۰۰۰

سهم دایره حسابداری ×۱۵ =۳۰,۰۰۰

سهم دایره رستوران ×۱۲ =۲۴,۰۰۰

سهم دایره تعمیر ونگهداری ×۲۱ =۴۲,۰۰۰

۵ـ محاسبه هزینه‌های اداری و تشکیلاتی سهم هردایره، برمبنای ساعت کارمستقیم.

جمع ساعت کارمستقیم ۶۰,۰۰۰=۵,۶۰۰+۴,۰۰۰+۴,۸۰۰+۲۰,۰۰۰+۲۵,۶۰۰

۵,۴۰۰,۰۰۰ / ۶۰,۰۰۰

سهم دایره تولید یخچال ×۲۵,۶۰۰ =۲,۳۰۴,۰۰۰

سهم دایره تولید لباس‌شویی ×۲۰/۰۰۰ = ۱,۸۰۰,۰۰۰

سهم دایره حسابداری × ۴,۸۰۰ =۴۳۲,۰۰۰

سهم دایره رستوران × ۴,۰۰۰ =۳۶۰,۰۰۰

سهم دایره تعمیر ونگهداری × ۵,۶۰۰ =۵۰۴,۰۰۰

۶ـ محاسبه هزینه برق صنعتی سهم هریک از دوایر، بر مبنای ساعت کار ماشین

چون دوایر پشتیبانی دراین شرکت از ماشین‌آلات استفاده نمی‌کنند، هزینه برق صنعتی به آنها تعلق نمی‌گیرد.

جمع ساعت کارماشین ۶۰,۰۰۰=۳۶,۰۰۰+۲۴,۰۰۰

سهم دایره تولید یخچال ۱,۲۰۰,۰۰۰ / ۶۰,۰۰۰ ×۲۴,۰۰۰ = ۴۸۰,۰۰۰

سهم دایره تولید لباس‌شویی ۱,۲۰۰,۰۰۰ / ۶۰,۰۰۰ ×۳۶,۰۰۰ = ۷۲۰,۰۰۰

اکنون، نتیجه حاصل از محاسبات فوق، درجدول تسهیم اولیه درج می‌شود.

جدول ۴ـ۵ـ تسهیم اولیه

عنوان هزینه	مبلغ هزینه	مبنای تسهیم	دوایر تولیدی		دوایر پشتیبانی		
			تولید یخچال	تولید لباس‌شویی	حسابداری	رستوران	تعمیر و نگهداری
بیمه‌های اجتماعی	۱,۶۰۰,۰۰۰	دستمزد مستقیم	۷۳۲,۰۰۰	۵۲۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۱۲۸,۰۰۰
استهلاک ماشین آلات	۱,۵۰۰,۰۰۰	تعداد تولید	۶۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰	-	-	-
برق مصرفی	۲۰۰,۰۰۰	مساحت زیربنا	۹۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰	۱۶,۰۰۰	۴,۰۰۰	۲۰,۰۰۰
رفاهی کارگران	۴۸۰,۰۰۰	تعداد کارگران	۲۲۸,۰۰۰	۱۵۶,۰۰۰	۳۰,۰۰۰	۲۴,۰۰۰	۴۲,۰۰۰
اداری وتشکیلاتی	۵,۴۰۰,۰۰۰	ساعت کارمستقیم	۲,۳۰۴,۰۰۰	۱,۸۰۰,۰۰۰	۴۳۲,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰	۵۰۴,۰۰۰
برق صنعتی	۱,۲۰۰,۰۰۰	ساعت کارماشین	۴۸۰,۰۰۰	۷۲۰,۰۰۰	-	-	-
جمع	۱۰,۳۸۰,۰۰۰		۴,۴۳۴,۰۰۰	۴,۱۶۶,۰۰۰	۵۷۸,۰۰۰	۵۰۸,۰۰۰	۶۹۴/۰۰۰

درجدول فوق، جمع ستون هریک از دوایر اعم از تولیدی و خدماتی نشان می‌دهد، برای هریک از دوایر چه مبلغ هزینه، در اول دوره مالی پیش بینی شده است.

چنانچه جدول تسهیم اولیه درپایان دوره مالی تهیه شود، جمع ستون هریک از دوایر نشان می‌دهد، درطول دوره مالی برای هریک از دوایر، چه مبلغ هزینه به مصرف رسیده است.

با مقایسه جدول‌های تسهیم اولیه که درابتدا و پایان دوره تهیه شده، اختلاف هزینه پیش‌بینی شده و هزینه‌های واقعی هریک از دوایر، اعم از تولیدی یا پشتیبانی مشخص می گردد وامکان تجزیه و تحلیل اختلافات بوجود خواهد آمد.

۹ـ۵ـ تسهیم ثانویه

تسهیم ثانویه عبارت از، سرشکن کردن هزینه‌های دوایر پشتیبانی به دوایر تولیدی با انتخاب مبنایی مناسب می‌باشد.

درقسمت‌های قبل توضیح داده شد، دوایر مختلف مؤسسات تولیدی، به دودسته تقسیم می‌شوند، که عبارتنداز: دوایر تولیدی و دوایر پشتیبانی. دوایر تولیدی، ازطریق تولید وفروش محصول می‌توانند هزینه‌های انجام شده طی دوره راحتی با درنظرگرفتن سودی مناسب بازیافت نمایند. ولی دوایر پشتیبانی، چون محصولی تولید نمی کنند وعلت وجودی آنها صرفاً کمک به واحدها و دوایر تولیدی است، امکان بازیافت هزینه‌های خودرانخواهند داشت. ازطرف دیگر چنانچه واحدهای تولیدی به طورموقت، تولید محصول را متوقف نمایند، ارائه خدمات واحدهای پشتیبانی نیز تاحدودزیادی متوقف خواهد شد. نتیجه اینکه واحدهای پشتیبانی مستقیماً به واحدهای تولیدی وابسته‌اند. پس هزینه‌های مصرف شده دردوایر پشتیبانی فقط به واحدها و دوایر تولیدی مربوط می‌شود.

باتوجه به دلایل ارائه شده، انجام تسهیم ثانویه الزامی‌به نظر می‌رسد. براساس تعریف تسهیم ثانویه، باید هزینه‌های

مصرف شده در دوایر پشتیبانی به‌نحوی به واحدهای تولیدی سرشکن گردد، که هزینه‌های این دوایر به صفربرسد. تا از طریق دوایر تولیدی، با اضافه شدن به بهای تمام شده و یا فروش محصولات ساخته شده، بازیافت گردد. درمؤسسات تولیدی، دوایر پشتیبانی علاوه برارائه خدمت به واحدهای تولیدی، معمولاً به یکدیگر نیز سرویس می‌دهند. بنابراین هنگام انجام تسهیم ثانویه ابتدا باید ارتباط هریک از دوایر پشتیبانی با دوایر تولیدی وسایردوایر پشتیبانی مشخص شود وحتی المقدور مبنایی انتخاب شود که نشان‌دهنده این ارتباط باشد.

به طورمثال، اگر یک واحد تولیدی دارای چند دایره تولیدی و دو دایره پشتیبانی رستوران وحسابداری باشد، ارتباط بین دایره پشتیبانی رستوران و دایره پشتیبانی حسابداری به این صورت خواهد بود.

دایره رستوران با تامین وتهیه غذا برای کارکنان دایره حسابداری، به این دایره سرویس می‌دهد.

دایره حسابداری، باجمع آوری تمام اسناد مربوط به خریدهای رستوران، بهای تمام شده خدمات ارائه شده بوسیله رستوران را محاسبه می‌نماید. دراین صورت می‌توان گفت، این دو دایره پشتیبانی به یکدیگر به‌صورت متقابل سرویس می‌دهند.

برای انجام تسهیم ثانویه معمولاً ازجدولی استفاده می‌شود که، دارای یک ستون شرح بوده ونیز برای هریک از دوایر تولیدی و دوایر پشتیبانی ستون‌های جداگانه داشته باشد. نحوه عمل به این صورت است که، ابتدا نتایج بدست آمده از جدول تسهیم اولیه (جمع هزینه هریک از دوایر تولیدی و دوایر پشتیبانی) دراولین سطرجدول تسهیم ثانویه درج می گردد، سپس با استفاده از مبنایی مناسب هزینه هردایره پشتیبانی دوایر تولیدی ودیگردوایر پشتیبانی سرشکن می‌شود. این عمل با بکارگیری یکی از روش‌های متداول تسهیم ثانویه انجام می‌شود.

جدول ۵ـ۵ـ تسهیم ثانویه

شرح	دوایرتولیدی		دوایر پشتیبانی		
	(۱)	(۲)	الف	ب	ج
هزینه هاازتسهیم اولیه	***	***	**	**	**
تسهیم ثانویه:					
تسهیم هزینه دایره پشتیبانی الف	*	*	(**)	*	*
تسهیم هزینه دایره پشتیبانی ب	*	*		***	*
تسهیم هزینه دایره پشتیبانی ج	*	*		(***)	***
جمع	*****	****			(***)

پس از اینکه تسهیم ثانویه هزینه‌های دوایر پشتیبانی انجام شده، درجدول تسهیم ثانویه، جمع ستون دوایر تولیدی نشان دهنده هزینه‌های سربارهریک ازدوایرتولیدی خواهد بود، که درهرصورت جمع هزینه‌های دوایر تولیدی درجدول تسهیم ثانویه، باجمع کل هزینه‌ها از تسهیم اولیه برابرمی‌باشد.

۱۰ـ۵ـ روش‌های تسهیم ثانویه

تسهیم ثانویه به روش‌های مختلف صورت می گیرد.علت استفاده از روش‌های مختلف تسهیم، مبادله سرویس

بین واحدهای پشتیبانی بایکدیگرمی‌باشد. این روش‌ها عبارتند از: روش مستقیم روش یکطرفه وروش دوطرفه.

۱ـ۱۰ـ۵ـ تسهیم ثانویه به روش مستقیم : دراین روش، فرض براین است که، دوایر پشتیبانی به یکدیگرسرویس نمی‌دهند ویا اگر مبادله سرویس هم صورت گیرد، آنقدرناچیز است که می‌توان از آن صرف نظرنموده، دراین صورت هزینه هریک از دوایر پشتیبانی درتسهیم ثانویه مستقیماً و با استفاده از مبنایی مناسب فقط به دوایر تولیدی سرشکن می‌گردد. دراین روش چون اثرخدمات متقابل دوایر پشتیبانی درنظرگرفته نمی‌شود، نتایج حاصل از روش تسهیم مستقیم چندان دقیق و معقول نیست.

۲ـ۱۰ـ۵ـ تسهیم ثانویه به روش یکطرفه : دراین روش، از خدمات بعضی ازدوایر پشتیبانی به دیگر دوایر پشتیبانی به علت کم اهمیت بودن آن، صرف نظرمی‌شود و هزینه آن دایره پشتیبانی، به صورت یکطرفه به دوایر تولیدی وسایر دوایر پشتیبانی سرشکن می‌گردد.

۳ـ۱۰ـ۵ـ تسهیم ثانویه به روش دوطرفه (متقابل): دراین روش، خدماتی را که دوایر پشتیبانی برای یکدیگر انجام می‌دهند به طور دقیق درنظرگرفته شده ودرمحاسبات منظورمی‌گردد.

نحوه عمل به این صورت است که، هزینه هردایره پشتیبانی به دوایرتولیدی و سایر دوایر پشتیبانی سرشکن می‌گردد. به همین دلیل، استفاده از تسهیم ثانویه به روش دوطرفه اگرچه نتایج دقیق وقابل قبولی به دست می‌دهد، ولی مستلزم محاسبات پیچیده و طولانی خواهد بود.

چنانچه روش‌های مختلف تسهیم ثانویه با یکدیگرمقایسه شود، معلوم می‌شود که روش یکطرفه دارای نتایجی دقیق‌تر از روش مستقیم است و از نظرانجام محاسبات، بسیارساده‌تر از روش دوطرفه می‌باشد. به همین علت، بسیاری از حسابداران روش یکطرفه را بیشتر از روش مستقیم وروش دوطرفه مورد استفاده قرارمی‌دهند. البته، باید توجه داشت که نتایج حاصل از تسهیم ثانویه به روش یکطرفه، معمولاً رقمی‌بین نتایج بدست آمده از روش‌های مستقیم ودوطرفه خواهد بود. دراین کتاب نیز فقط به توضیح روش یکطرفه می‌پردازیم.

تسهیم ثانویه به روش یکطرفه : بکارگیری روش یکطرفه به این شرط است که، بعضی از دوایر پشتیبانی به طور یکطرفه به دیگر دوایر پشتیبانی سرویس بدهند ولی از آن دوایر سرویس نگیرند و یاچنانچه سرویس هم دریافت می‌نمایند، به لحاظ مبلغ آنقدرناچیز باشد که بتوان آن را نادیده گرفت. زیرا در یک مؤسسه تولیدی به ندرت می‌توان دایره پشتیبانی را شناسایی کردکه از سرویس متقابل دوایر پشتیبانی دیگر بی نیاز باشد. دایره پشتیبانی را که از سرویس متقابل دیگر دوایر بی‌نیازاست، دایره پشتیبانی مستقل می‌گوییم.

باتوجه به اینکه، دایره پشتیبانی مستقل، فقط دایره سرویس دهنده است و از سایر دوایر پشتیبانی سرویس نمی‌گیرد، درتسهیم ثانویه به روش یکطرفه، ابتدا باید هزینه دایره پشتیبانی مستقل براساس مبنایی مناسب به دوایرسرویس گیرنده که شامل دوایر تولیدی وسایر دوایر پشتیبانی است سرشکن گردد تا هزینه قابل تسهیم دوایر دیگر مشخص گردد.

به بیان دیگر، درروش فوق، حق تقدم تسهیم بادایره پشتیبانی مستقل است، به همین صورت با سایر دوایر پشتیبانی برخورد می‌شود. یعنی دراین روش، هردایره پشتیبانی، نسبت به دایره پشتیبانی بعدی مستقل فرض می‌شود. ولی ازدایره پشتیبانی قبلی سرویس می‌گیرد. بنابراین هزینه هریک از دوایر پشتیبانی مطابق آنچه گفته شد، سرشکن می‌شود، تا نهایتاً هزینه تمام دوایر پشتیبانی به دوایر تولیدی تسهیم شود. این مطلب درصورتی است که قبل از انجام تسهیم ثانویه بتوان دایره پشتیبانی مستقل را شناسایی نمود.

چنانچه دایره خدماتی مستقل مشخص نباشد، دایره‌ای که از هزینه‌های تسهیم اولیه سهم بیشتری دارد، به عنوان دایره پشتیبانی مستقل فرض می‌شود. زیراهرچه یک دایره سرویس بیشتری ارائه دهد هزینه‌هایش نیز بیشتر خواهد شد.

مثال: باتوجه به اطلاعات مربوط به شرکت سهامی پارس ماشین و نیزنتایج بدست آمده در جدول تسهیم اولیه مربوط به این شرکت، تسهیم ثانویه هزینه‌های دوایر پشتیبانی حسابداری، رستوران وتعمیر و نگهداری به دوایر تولیدی، به روش یکطرفه و بادرنظرگرفتن اطلاعات اضافی در جدول تسهیم ثانویه جدول (۶ـ۵) ارائه می گردد.

اطلاعات اضافی :

۱ـ دایره حسابداری به دوایر رستوران و تعمیر و نگهداری سرویس می‌دهد ولی از آنها سرویس نمی گیرد.

۲ـ دایره رستوران به دایره تعمیرونگهداری سرویس می‌دهد ولی ازآن دایره سرویس نمی گیرد.

۳ـ مبنای تسهیم برای دایره پشتیبانی حسابداری دستمزد مستقیم می‌باشد.

۴ـ مبنای تسهیم هزینه دایره رستوران تعداد کارگران است.

۵ـ مبنای تسهیم دایره تعمیرونگهداری ساعت کارماشین انتخاب شده است.

مطلوبست : تسهیم ثانویه هزینه‌های دوایر پشتیبانی به دوایر تولیدی به روش یکطرفه با استفاده از جدول تسهیم ثانویه :

حل مثال: برای انجام تسهیم ثانویه نیز ازهمان رابطه‌ای که درتسهیم اولیه ارائه گردیداستفاده می‌شود. با این تفاوت که درتسهیم ثانویه به جای هزینه‌های پیش بینی شده یا هزینه‌های واقعی، از نتایج بدست آمده درتسهیم اولیه استفاده می‌شود. به عنوان مثال، درتسهیم ثانویه، هزینه دایره حسابداری مبلغ ۵۷۸,۰۰۰ ریال است که از جدول تسهیم اولیه استخراج شده است، سهم این دایره شده است، محاسبات مربوط به قرارزیراست.

الف) تسهیم هزینه دایره حسابداری برمبنای دستمزد مستقیم بین واحدهای استفاده کننده

ریال جمع دستمزد ۷,۵۰۰,۰۰۰ = ۶۴۰,۰۰۰+۶۰۰,۰۰۰+۲,۶۰۰,۰۰۰+۳,۶۶۰,۰۰۰

$\frac{۵۷۸,۰۰۰}{۷,۵۰۰,۰۰۰}$

سهم تولید یخچال	۳,۶۶۰,۰۰۰ ×	۲۸۲,۰۶۴=
سهم تولید لباس‌شویی	۲,۶۰۰,۰۰۰ ×	۲۰۰,۳۷۳ =
سهم رستوران	۶۰۰,۰۰۰ ×	۴۶,۲۴۰=
سهم تعمیرات ونگهداری	۶۴۰,۰۰۰ ×	۴۹,۳۲۳=

ب) تسهیم هزینه دایره پشتیبانی رستوران برمبنای تعداد کارگران واحدهای استفاده کننده.

ابتدا هزینه دایره رستوران از حاصل جمع هزینه‌ها ازتسهیم اولیه ومبلغ دریافتی از دایره حسابداری درتسهیم ثانویه بدست می‌آید.

ریال جمع هزینه رستوران ۵۵۴,۲۴۰=۴۶,۲۴۰+۵۰۸,۰۰۰

نفر تعداد کارگران ۲۱۳ = ۲۱ + ۷۸ + ۱۱۴

$\frac{۵۵۴,۲۴۰}{۲۱۳}$

سهم دایره تولید یخچال	۱۱۴ ×	۲۹۶,۶۳۵=
سهم دایره تولید لباس‌شویی	۷۸ ×	۲۰۲,۹۶۲ =
سهم دایره تعمیرات و نگهداری	۲۱ ×	۵۴,۶۴۳=

ج) تسهیم هزینه دایره پشتیبانی تعمیرات و نگهداری برمبنای ساعت کارماشین به دوایر استفاده کننده

جمع ساعت کارماشین ۶۰,۰۰۰=۳۶,۰۰۰+۲۴,۰۰۰

ابتدا باید هزینه دایره تعمیر و نگهداری از حاصل جمع هزینه این دایره درتسهیم اولیه و مبالغ دریافتی از حسابداری و رستوران درتسهیم ثانویه محاسبه شود.

ریال ۶۹۴,۰۰۰+۴۹,۳۲۳+۵۴,۶۴۳=۷۹۷,۹۶۶

سهم دایره تولید یخچال	=۳۱۹,۱۸۶	×۲۴/۰۰۰	$\frac{۷۹۷,۹۶۶}{۶۰,۰۰۰}$
سهم دایره تولید لباس‌شویی	= ۴۷۸,۷۸۰	×۳۶/۰۰۰	

اکنون محاسبات انجام شده به جدول تسهیم ثانویه جدول (۶ـ۵) منتقل می‌گردد.

جدول تسهیم ثانویه به روش یکطرفه

جدول ۶ـ۵

شرح			دوایر تولیدی		دوایر پشتیبانی		
			تولید یخچال	تولید لباس شویی	حسابداری	رستوران	تعمیرات و نگهداری
هزینه‌ها ازجدول تسهیم اولیه تسهیم ثانویه هزینه‌ها: الف) تسهیم هزینه دایره پشتیبانی حسابداری			۴,۴۳۴,۰۰۰	۴,۱۶۶,۰۰۰	۵۷۸,۰۰۰	۵۰۸,۰۰۰	۶۹۴,۰۰۰
دوایر	دستمزدمستقیم	مبلغ					
تولید یخچال	۳,۶۶۰,۰۰۰	۲۸۲,۰۶۴	۲۸۲,۰۶۴				
لباسشویی	۲,۶۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۳۷۳		۲۰۰,۳۷۳			
رستوران	۶۰۰,۰۰۰	۴۶,۲۴۰				۴۶,۲۴۰	
تعمیرات نگهداری	۶۴۰,۰۰۰	۴۹,۳۲۳					۴۹,۳۲۳
	۷,۵۰۰,۰۰۰	۵۷۸,۰۰۰			(۵۷۸,۰۰۰)		
ب) تسهیم هزینه دایره پشتیبانی رستوران						۵۵۴,۲۴۰	
دوایر	تعداد کارگران	مبلغ					
تولید یخچال	۱۱۴	۲۹۶,۶۳۵	۲۹۶,۶۳۵				
لباس شویی	۷۸	۲۰۲,۹۶۲		۲۰۲,۹۶۲			
تعمیرونگهداری	۲۱	۵۴,۶۴۳					۵۴,۶۴۳
	۲۱۳	۵۵۴,۲۴۰				۵۵۴,۲۴۰	
ج) تسهیم هزینه دایره پشتیبانی تعمیرات ونگهداری							۷۹۷,۹۶۶
دوایر	ساعت کار ماشین	مبلغ					
تولید یخچال	۲۴,۰۰۰	۳۱۹,۱۸۶	۳۱۹,۱۸۶				
لباس شویی	۳۶,۰۰۰	۴۷۸,۷۸۰		۴۷۸/۷۸۰			
	۶۰/۰۰۰	۷۹۷/۹۶۶					(۷۹۷,۹۶۶)
جمع هزینه سربار دوایر تولیدی			۵,۳۳۱,۸۸۵	۵,۰۴۸,۱۱۵			

تسهیم نهایی سربار: آخرین مرحله از مراحل تسهیم هزینه‌های سربار ساخت، تخصیص هزینه سربار دوایر تولیدی به محصولات یا خدمات می‌باشد که تسهیم نهایی سربار نامیده می‌شود به این منظور جمع هزینه‌های سربار هریک از دوایر تولیدی بر مبنای جذب سربار آن دایره تقسیم می‌شود تا نرخ جذب سربار به‌دست می‌آید، نرخ جذب سربار به‌دست آمده ملاک تسهیم نهایی هزینه‌های سربار هر دایره به تولیدات آن دایره خواهد بود.

۱۱ـ۵ـ چرا هزینه‌های سربار در ابتدای دوره مالی برآورد می‌شوند

در مؤسسات تولیدی که درابتدای دوره مالی وحتی قبل از شروع دوره، هزینه‌های سربار را برآورد می‌نمایند، تسهیم اولیه وتسهیم ثانویه باتوجه به هزینه‌های پیش‌بینی شده درابتدای دوره مالی، به منظور رسیدن به چهار هدف، به شرح زیر انجام می‌شود:

الف) محاسبه نرخ جذب سربارهریک از دوایرتولیدی

ب) محاسبه سربارجذب شده هردایره تولیدی و یا سربار جذب شده بوسیله هرمحصول

ج) مقایسه سربار جذب شده وسربار واقعی در پایان دوره مالی

د) محاسبه اضافه یا کسرسربারدرپایان دوره مالی

همانطور که در قسمت‌های قبلی توضیح داده شده، هزینه‌های واقعی سربا‌ردرطول دوره مالی هم‌زمان بامصرف آنها در دفاتر ثبت می گردد. درپایان دوره مالی پس از شناسایی وثبت تمام هزینه‌های واقعی سربار، تسهیم اولیه و تسهیم ثانویه با استفاده از هزینه‌های واقعی انجام می‌شود. نتایج به‌دست آمده از تسهیم اولیه و به‌خصوص از تسهیم ثانویه نشان‌دهنده سهم سربار واقعی هریک از دوایرتولیدی خواهد بود. این نتایج، ضمن ثبت در دفتر روزنامه، با سربارساخت جذب شده بوسیله هریک از دوایر تولیدی، مقایسه می گردد.

البته درمؤسسات تولیدی که درابتدای دوره مالی هزینه‌های سربار را پیش‌بینی نمی کنند نیز، باید تسهیم اولیه و تسهیم ثانویه درپایان دوره مالی، به منظور سرشکن کردن هزینه‌های واقعی سربار به محصولات ساخته شده، انجام شود.

۱ـ۱۱ـ۵ـ نرخ جذب سربار: یکی از اهداف برآوردهزینه‌های سرباردرابتدای دوره مالی، محاسبه نرخ جذب سربار می‌باشد. زیرابرای محاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده، ابتدا باید بهای تمام شده عوامل مؤثر درآن که عبارت از مواد اولیه، دستمزد مستقیم وسربارساخت است محاسبه گردد. دو عامل اول، یعنی مواد اولیه و دستمزد مستقیم را می‌توان با استفاده از مبلغ واقعی آنها به حساب بهای تمام شده کالای ساخته شده منظور نمود.

مبلغ واقعی مواد اولیه مصرف شده، با استفاده از حواله های انبار و سایراسناد و مدارک محاسبه و به حساب کنترل کالای درجریان ساخت منظور می گردد.

مبلغ واقعی دستمزد مستقیم نیز با استفاده از لیست دستمزد و کارت اوقات کار، محاسبه می گردد و به حساب کنترل کالای در جریان ساخت منظور می گردد.

ولی مبلغ واقعی بسیاری از هزینه‌های سربار، تاپایان دوره مالی مشخص نمی‌شود. لذا به منظور اضافه نمودن هزینه‌های سربار به بهای اولیه محصولات ساخته شده، ناچار باید هزینه‌های سربار در ابتدای هر دوره مالی برای همان دوره پیش‌بینی شود و با استفاده از یک روش متداول نرخ جذب سربار برای یک دوره مالی محاسبه گردد. این نرخ را نرخ از پیش تعیین شده سربار نیز می گویند. نرخ جذب سربار به منظور محاسبه سربارمحصولاتی است، که طی دوره

مالی ساخته می‌شوند و به حساب کنترل کالای در جریان ساخت، منظور می گردد. برای محاسبه نرخ جذب سربار، می‌توان از مبناهای مختلف استفاده نمود، ازجمله:

درصدی از مواد اولیه مصرفی، درصدی ازدستمزد مستقیم، درصدی از بهای اولیه، ساعت کارمستقیم، ساعت کارماشین وتعداد تولید. البته، هریک از این مبناها، دارای معایب ومزایایی‌است و درشرایط مشخصی از تولید کاربرد دارند، ولی یکی از ساده‌ترین ومناسب‌ترین آنها، ساعت کار مستقیم است.

بنابراین، جذب سربارعبارت از، تخصیص سرباربرآورده شده بااستفاده از نرخ از پیش تعیین شده سربار به محصولات یا سفارشاتی است که طی دوره مالی ساخته می‌شوند.

درابتدای هردوره مالی، باید مقدار یا تعداد تولید برای آن دوره پیش‌بینی شود. سپس، با درنظرگرفتن تعداد تولید پیش‌بینی شده و سایر عوامل هزینه‌های سربارنیز برآورد گردد. سپس، با انجام تسهیم اولیه وتسهیم ثانویه، با بکارگیری نتایج بدست آمده ازتسهیم ثانویه واستفاده از یک مبنای مناسب، نرخ جذب سربارهریک از دوایر تولیدی بطورجداگانه محاسبه گردد.

نرخ جذب سربار، با برآورد و پیش‌بینی هزینه‌های سربار ارتباط مستقیم دارد. لذا، دقت در برآورد هزینه‌ها موجب می‌شود که نرخ جذب سربار دقیق‌تر و مطمئن‌تر محاسبه شود. همانطور که قبلاً هم اشاره شد، نرخ جذب سربار رابراساس مبناهای مختلف محاسبه می‌نمایند. یکی از مناسب‌ترین و معقول‌ترین این مبناها ساعت کار مستقیم است. استفاده از ساعت کارمستقیم به عنوان مبنا به این دلیل است که، معمولاً هزینه‌های سربار هردایره، هرسفارش هر مرکز هزینه ویا هرمحصول با ساعت کارمستقیم انجام شده ارتباط مستقیم خواهد داشت. بنابراین هرچه ساعت کار انجام شده بیشتر باشد، انتظارمی‌رود هزینه‌های سربار نیز بیشتر شود.

۲ـ۱۱ـ۵ـ محاسبه نرخ جذب سربار برمبنای ساعت کارمستقیم : بیشتر واحدهای تولیدی، ساعت کارمستقیم را مبنای محاسبه نرخ جذب سربارقرارمی‌دهند، زیرا استفاده از این مبنا تاحدود زیادی خالی از اشکال بوده و در اکثر موارد برای محاسبه نرخ جذب سربار عملی وقابل اعتماد به نظرمی‌رسد.

برای محاسبه نرخ جذب سربار، ابتداباید ساعت کارمستقیم هریک از دوایر تولیدی با درنظرگرفتن برنامه از پیش تعیین شده تولید (یعنی تعداد یا مقدارتولید مورد انتظار) و استانداردهای تولید برآورد شود. سپس نتایج بدست آمده از تسهیم ثانویه (جمع هزینه‌های برآورد شده هر دایره تولیدی) برساعت کارمستقیم پیش‌بینی شده آن دایره تقسیم گردد. براین اساس، برای هریک از دوایرتولیدی، نرخ جذب سربارجداگانه محاسبه خواهد شد. نرخ بدست آمده از ابتدای دوره مالی تا پایان دوره، ملاک محاسبه سربارساخت محصولاتی است، که طی دوره درآن دایره ساخته شده‌اند. این نرخ از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$\text{نرخ جذب سربار} = \frac{\text{سربار ساخت برآورد شده}}{\text{ساعت کار مستقیم برآورد شده}}$$

تنها اشکالی که به روش فوق وارد می‌شود، این است که اگر دریک واحد تولیدی تمام یا قسمتی از محصول با استفاده از ماشین ساخته شود، این نرخ برای کارانجام شده بوسیله ماشین کاربرد ندارد. دراین صورت باید یک نرخ

جذب سربار جداگانه براساس ساعت کارماشین محاسبه گردد.

مثال: باتوجه به اطلاعات ارائه شده درشرکت سهامی پارس ماشین ونتایج بدست آمده از تسهیم ثانویه به روش یکطرفه (جدول ۶ـ۵) نرخ جذب سربار، برای دوایرتولیدیخچال وتولید ماشین لباس‌شویی به‌صورت زیر محاسبه می‌شود.

نرخ جذب سربار دایره تولید یخچال ریال $\frac{۵,۳۳۱,۸۸۵}{۲۵,۶۰۰} = ۲۰۸/۲۷۶۷$

نرخ جذب سربباردایره تولید ماشین لباسشویی ریال $\frac{۵,۰۴۸,۱۱۵}{۲۰,۰۰۰} = ۲۵۲/۴۰۵۷$

۳ـ۱۱ـ۵ــ محاسبه سربارساخت جذب شده : همانطور که قبلاً هم اشاره شد، محصولاتی که درطول دوره مالی دردوایر تولیدی ساخته می‌شوند، دارای سه عامل تولید جهت محاسبه بهای تمام شده می‌باشند، که عبارتنداز: مواد اولیه (مواد مستقیم) کاریادستمزد مستقیم و سربارساخت. مواد و دستمزد را می‌توان با بدست آوردن اطلاعات موردنیاز به صورت واقعی محاسبه و دربهای تمام شده محصول منظور نمود، ولی سربار ساخت رابابد در ابتدای دوره برآورد و با محاسبه نرخ جذب سربار، مبلغ سربار ساخت هر محصول را که به آن سربارساخت جذب شده می گویند، محاسبه وبه بهای تمام شده محصول اضافه کرد.

سربار ساخت جذب شده، از حاصل ضرب مبنای واقعی هر محصول درنرخ جذب (نرخ از پیش تعیین شده) سربار بدست می‌آید. به عنوان مثال، اگر مبنای محاسبه نرخ جذب سربار، ساعت کارمستقیم انتخاب شده باشدساعت کار مستقیم واقعی انجام شده برای ساخت هرمحصول، درنرخ جذب سربار، ضرب می‌شود. حاصل آن، سربار ساخت جذب شده محصول خواهدبود.

نرخ جذب سربار × مبنای واقعی هر محصول = سربارساخت جذب شده

و چنانچه مبنای محاسبه نرخ جذب سربار، ساعت کارمستقیم باشد خواهیم داشت:

نرخ جذب سربار × ساعت کارمستقیم واقعی ساخت هرمحصول = سربار ساخت جذب شده

درمثال شرکت پارس ماشین، اگربرای ساختن یک دستگاه یخچال ۲۵ ساعت وبرای ساختن یک دستگاه ماشین لباس‌شویی ۳۰ ساعت کارمستقیم به صورت واقعی انجام شده باشد.

سربارساخت جذب شده هرکدام به صورت زیرمحاسبه می‌شود.

سربار ساخت جذب شده یک دستگاه یخچال ریال $۲۵ \times ۲۰۸/۲۷۶۷ = ۵,۲۰۷$

سربارساخت جذب شده یک دستگاه لباس‌شویی ریال $۳۰ \times ۲۵۲/۴۰۵۷ = ۷,۵۷۲$

۱۲ـ۵ـ ثبت هزینه‌های سربار

ثبت‌های مربوط به هزینه‌های سربارشامل، ثبت سربارساخت جذب شده، ثبت هزینه‌های واقعی سربار، ثبت کسر یا اضافه سربارجذب شده وثبت مربوط به بستن حساب کسر یا اضافه جذب سربارمی‌باشد.

۱ـ۱۲ـ۵ـ ثبت سربار ساخت جذب شده : درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای، سربارساخت جذب شده برای یک واحد محصول محاسبه نمی‌شود، زیرا محصولات تولید شده مشابه می‌باشند. بنابراین دراین سیستم سربارساخت جذب شده معمولاً برای یک دایره از تولید و یا برای گروهی از محصولات محاسبه می‌شود.

ولی درسیستم هزینه‌یابی سفارشات، سربارساخت جذب شده را برای یک سفارش و یا برای سفارشات مشابه محاسبه می‌نمایند.

ثبت سربارساخت جذب شده به این صورت است که، معادل مبلغ سربار ساخت جذب شده، حساب کنترل کالای درجریان ساخت، بدهکار و در مقابل، حساب کنترل سربار ساخت به همان مبلغ، بستانکارمی گردد.

کنترل کالای درجریان ساخت	×××	
کنترل سربار ساخت		×××
ثبت سربارساخت جذب شده		

مثال : اگر درشرکت پارس ماشین، ساعت کارواقعی انجام شده دردایره تولید یخچال برای ساختن تعدادی محصول ۱,۵۰۰ ساعت ودردایره تولید ماشین لباس‌شویی ۱,۷۵۰ ساعت باشد، سربارساخت جذب شده هریک از دوایر به صورت زیر محاسبه ودردفتر روزنامه ثبت می گردد.

سربار جذب شده دایره تولید یخچال	ریال	۱/۵۰۰ ×۲۰۸/۲۷۶۷=۳۱۲,۴۱۵
سربار ساخت جذب شده دایره لباس‌شویی	ریال	۱/۷۵۰ ×۲۵۲/۴۰۵۷=۴۴۱,۷۱۰

کالای درجریان ساخت (یخچال)	۳۱۲,۴۱۵	
کنترل سربارساخت (یخچال)		۳۱۲,۴۱۵
ثبت سربار ساخت جذب شده دایره تولید یخچال		

کالای درجریان ساخت (لباس‌شویی)	۴۴۱,۷۱۰	
کنترل سربار ساخت (لباس‌شویی)		۴۴۱,۷۱۰
ثبت سربارساخت جذب شده دایره تولید ماشین لباس‌شویی		

تذکر : ثبت‌های فوق درصورتی انجام می‌شود که برای هریک دوایر تولیدی حساب جداگانه کالای در جریان ساخت وبرای هزینه‌های سربارساخت هریک از دوایر تولیدی، حساب جداگانه سربارساخت درنظر گرفته شود.

ولی اگر برای تمام دوایر تولیدی فقط یک حساب کنترل کالای درجریان ساخت وبرای سربار ساخت این دوایر نیز فقط یک حساب کنترل سربارساخت دردفتر کل افتتاح شود، ثبت مربوط به سربار ساخت جذب شده به صورت زیر خواهد بود.

کنترل کالای درجریان ساخت	۷۵۴,۱۲۵	
کنترل سربار ساخت		۷۵۴,۱۲۵
ثبت سربار ساخت جذب شده دوایر تولیدی		

باتوجه به ثبت فوق، باید دردفترمعین برای هریک از دوایر تولیدی یک حساب کالای درجریان ساخت و یک حساب سربار ساخت درنظر گرفته شود.

۲ـ۱۲ـ۵ـ ثبت هزینه‌های واقعی سربار: هزینه‌های واقعی سربار درطول دوره مالی به تدریج به مصرف می‌رسند و درتاریخ‌های مصرف، دردفتر روزنامه، کل و معین ثبت می‌شوند. به این صورت که به ازاء هزینه‌های واقعی انجام شده، حساب کنترل سربار ساخت، بدهکارمی‌شود و در دفتر معین هزینه، نیز به حساب تک‌تک هزینه‌ها انتقال می‌یابند.

ثبت سند حسابداری مربوط به هزینه‌های واقعی سربار به قرارزیراست.

	دفتر معین	دفتر کل	
		بدهکار	بستانکار
کنترل سربار ساخت		××××	
هزینه استهلاک ساختمان	××		
هزینه استهلاک ماشین آلات	×		
هزینه سوخت و برق مصرفی	××		
هزینه بیمه	×		
پیش پرداخت‌ها			××
استهلاک انباشته ساختمان			×
حساب‌های پرداختی(حساب صندوق یا بانک)			××
بیمه‌های اجتماعی پرداختنی			××
ثبت هزینه‌های واقعی انجام شده سربار			

مثال:

اطلاعات مربوط به هزینه‌های غیرمستقیم واقعی شرکت سهامی پارس ماشین، طی دوره مالی جاری برای دوایرتولیدیخچال وماشین لباس‌شویی جمعاً ۸۸۶,۵۰۰ ریال می‌باشد. بافرض اینکه، پس از انجام تسهیم اولیه و تسهیم ثانویه درپایان دوره مالی با استفاده از هزینه‌های واقعی سربار، سهم دایره تولید یخچال ودایره تولید ماشین لباس‌شویی مطابق جدول (۷ـ۵) محاسبه شده باشد. نحوه ثبت هزینه‌های واقعی سربار به قرار زیر است.

جدول ۷ـ۵

عنوان هزینه	مبلغ هزینه	دایره تولید یخچال	دایره تولید لباسشویی
هزینه بیمه‌های اجتماعی	۱۲۰,۰۰۰	۷۵/۰۰۰	۴۵,۰۰۰
هزینه استهلاک ماشین‌آلات	۱۹۴,۵۰۰	۸۲/۵۰۰	۱۱۲,۰۰۰
هزینه برق مصرفی	۱۱۲,۰۰۰	۶۱,۰۰۰	۵۱,۰۰۰
هزینه‌های رفاهی کارگران	۱۹۰,۰۰۰	۸۲,۰۰۰	۱۰۸,۰۰۰
هزینه‌های اداری وتشکیلاتی	۱۷۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰
هزینه برق صنعتی	۱۰۰,۰۰۰	۶۵,۰۰۰	۳۵,۰۰۰
جمع	۸۶۶,۵۰۰	۴۴۵,۵۰۰	۴۴۱,۰۰۰

ثبت هزینه‌های واقعی سربار دوایر تولیدی به‌صورت زیر است.

شرح	دفتر معین	دفتر کل - بدهکار	دفتر کل - بستانکار
کنترل سربار ساخت یخچال		۴۴۵/۵۰۰	
هزینه بیمه اجتماعی	۷۵,۰۰۰		
هزینه استهلاک ماشین آلات	۸۲,۵۰۰		
هزینه برق مصرفی	۶۱,۰۰۰		
هزینه‌های رفاهی کارگران	۸۲,۰۰۰		
هزینه‌های اداری وتشکیلاتی	۸۰,۰۰۰		
هزینه برق صنعتی	۶۵,۰۰۰		
حساب استهلاک انباشته ماشین آلات			۸۲,۵۰۰
حساب صندوق (بانک)			۳۶۳,۰۰۰
ثبت سربار واقعی دایره تولید یخچال			
کنترل سربار ساخت لباس‌شویی		۴۴۱,۰۰۰	
هزینه بیمه اجتماعی	۴۵,۰۰۰		
هزینه استهلاک ماشین آلات	۱۱۲,۰۰۰		
هزینه برق مصرفی	۵۱,۰۰۰		
هزینه رفاهی کارگران	۱۰۸,۰۰۰		
هزینه اداری وتشکیلاتی	۹۰,۰۰۰		
هزینه برق صنعتی	۳۵,۰۰۰		
استهلاک انباشته ماشین‌آلات			۱۱۲,۰۰۰
صندوق یا بانک			۳۲۹,۰۰۰
ثبت سربارواقعی دایره تولیدی لباس‌شویی			

۱۳ـ۵ـ محاسبه کسر یا اضافه سربارجذب شده

درطول دوره مالی سربار ساخت هریک از دوایر تولیدی، با نرخ از پیش تعیین شده (نرخ جذب سربار) به محصولات سرشکن می گرددومعادل سربار ساخت جذب شده، حساب کنترل سربار ساخت، بستانکارمی‌شود.

درپایان دوره مالی، هزینه‌های واقعی انجام شده طی دوره، باید به دوایر تولیدی ودوایر پشتیبانی تسهیم شود، (تسهیم اولیه) سپس هزینه‌های دوایر پشتیبانی نیز به دوایر تولیدی سرشکن می گردد (تسهیم ثانویه). نتیجه تسهیم ثانویه هزینه‌های واقعی سربار، نشان‌دهنده سربارساخت واقعی هریک از دوایر تولیدی می‌باشد ومعادل سربارساخت واقعی هردایره تولیدی حساب کنترل سربارساخت، بدهکارمی‌شود.

مانده حساب کنترل سربارساخت هریک ازدوایر تولیدی، نشان‌دهنده کسریا اضافه جذب سربار آن دایره می باشد. مانده این حساب ممکن است، بدهکاریا بستانکارباشد. اگر حساب کنترل سربار ساخت دارای مانده بدهکار باشد. معلوم می‌شود که سربارساخت واقعی آن دایره بیشتر از سربارساخت جذب شده بوده که دراین صورت کسرجذب سربارخواهیم داشت.

اگر حساب کنترل سربارساخت دارای مانده بستانکار باشد، به این معناست که سربار ساخت واقعی، کمتر از سربار ساخت جذب شده بوده که دراین صورت اضافه جذب سربار خواهیم داشت.

کسر جذب سربار = سربار جذب شده < سربار واقعی

اضافه جذب سربار = سربار جذب شده > سربار واقعی

پس از محاسبه کسر یا اضافه جذب سربار مبلغ بدست آمده به حساب کسر یا اضافه جذب سربار انتقال می‌یابد و به این ترتیب، حساب کنترل سربارساخت بسته می‌شود. ثبت های مربوط به صورت زیرارائه می گردد.

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل سربار ساخت	××	
کسر یا اضافه جذب سربار		××
ثبت اضافه جذب سربارساخت		
کسر یا اضافه جذب سربار	×	
کنترل سربارساخت		×
ثبت کسر جذب سربارساخت		

کسر یا اضافه جذب سربار در پایان هرماه، پایان هرسه ماه، پایان هرشش ماه قابل محاسبه است، ولی محاسبه آن درپایان دوره مالی الزامی‌است.

کسر یا اضافه جذب سربار از تفاوت سربار واقعی و سربار جذب شده محاسبه می گردد:

حساب کسر یا اضافه جذب سربارحسابی است موقت، لذا باید درپایان دوره مالی بسته شود. برای بستن این حساب دو روش زیر ارائه می گردد.

الف) چنانچه مانده حساب کسر یا اضافه جذب سربار،مبلغ قابل ملاحظه ای نباشد، این حساب درپایان دوره مالی با حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته بسته می‌شود، به این صورت که اگر اضافه جذب سرباروجود داشته باشد، مانده این حساب، بستانکار است و چنانچه کسرجذب سرباروجودداشته باشد، مانده این حساب، بدهکار خواهد

بود. ثبت های مربوط به بستن حساب کسریا اضافه جذب سربار به قرارزیراست.

۱ـ کسر یا اضافه جذب سربار	××	
بهای تمام شده کالای فروش رفته		××
ثبت بستن حساب کسر یا اضافه جذب سربار (بابت اضافه جذب)		

۲ـ بهای تمام شده کالای فروش رفته	×	
کسریا اضافه جذب سربار		×
ثبت بستن حساب کسر یا اضافه جذب سربار (بابت کسرجذب)		

باتوجه به نحوهٔ بستن حساب کسر یا اضافه جذب سرباروپس از انتقال مانده این حساب به حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته، قیمت تمام شده کالای فروش رفته که باسربارجذب شده محاسبه گردیده بود به قیمت تمام شده یا سربارواقعی تبدیل خواهد شد.

ب) چنانچه مانده حساب کسریا اضافه جذب سربار درپایان دوره مبلغ قابل ملاحظه‌ای باشد، باید این مبلغ متناسب با مانده حساب کنترل کالای درجریان ساخت ومانده حساب موجودی کالای ساخته شده درپایان دوره و نیز بهای تمام شده کالای فروش رفته، بین این سه حساب سرشکن گردد.

مثال : باتوجه به اطلاعات شرکت سهامی‌پارس ماشین و بادرنظرگرفتن محاسبات انجام شده مقایسه سربارواقعی وسربارجذب شده هریک از دوایر تولیدی این شرکت و نیز نحوه محاسبه کسریا اضافه جذب سربار دراین شرکت به صورت زیرارائه می‌شود.

کسر جذب سربار دایره تولید یخچال	۴۴۵,۵۰۰ ـ۳۱۲,۴۱۵=۱۳۳,۰۸۵
اضافه جذب سربار دایره تولیدلباس‌شویی	۴۴۱,۷۱۰ ـ۴۴۱,۰۰۰ =۷۱۰
اضافه جذب سرباردوایرتولیدی	۱۳۳,۰۸۵ ـ۷۱۰=۱۳۲,۳۷۵

کسر یا اضافه جذب سربار	۱۳۳,۰۸۵	
کنترل سربار دایره تولید یخچال		۱۳۳,۰۸۵
بستن حساب کنترل سربار دایره تولید یخچال		

کنترل سربار دایره تولید لباس‌شویی	۷۱۰	
کسر و یا اضافه جذب سربار		۷۱۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته	۱۳۲,۳۷۵	
کسر یا اضافه جذب سربار		۱۳۲,۳۷۵
بستن حساب کسر یا اضافه جذب سربار		

پس از انتقال ثبت‌های دفتر روزنامه به دفتر کل خواهیم داشت.

حساب کنترل سربارساخت دایره تولید یخچال

بدهکار	بستانکار
۴۴۵,۰۸۵	۳۱۲,۴۱۵
	۱۳۳,۰۸۵
۴۴۵,۰۸۵	۴۴,۰۸۵

حساب کنترل سربارساخت دایره تولید لباس‌شویی

بدهکار	بستانکار
۴۴۱,۰۰۰	۴۴۱,۷۱۰
۷۱۰	
۴۴۱,۷۱۰	۴۴۱,۷۱۰

حساب کنترل کسر یا اضافه جذب سربار

بدهکار	بستانکار
۱۳۳,۰۸۵	۷۱۰
۱۳۳,۰۸۵	۱۳۲,۳۷۵

حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته

بدهکار	بستانکار
×××××	
۱۳۲,۳۷۵	

باتوجه به مثال فوق، معلوم می‌شود که حساب کنترل سربارساخت نیز حسابی است موقت، درقسمت بدهکار این حساب، هزینه‌های واقعی سربار ودرقسمت بستانکاراین حساب سربارساخت جذب شده ثبت می‌گردد. به عبارت دیگر، تمام هزینه‌های واقعی سربار به حساب کنترل سربارساخت، بدهکارشده وسربارساخت جذب شده به حساب کنترل سربار ساخت، بستانکارمی گردد. مانده حساب کنترل سربار ساخت حاکی از کسر یا اضافه جذب سربارخواهد بود.

کنترل سربار ساخت

بدهکار		بستانکار	
هزینه‌های واقعی سربار	××××	سربار ساخت جذب شده	××××
		کسر جذب سربار	×

الف) پرسش‌ها

۱ـ هزینه‌های سرباررا تعریف کنید و چهار مثال ارائه دهید.

۲ـ سربارمتغیررا تعریف کنید و اثرسربارمتغیر بر بهای تمام شده، یک واحد محصول را توضیح دهید ودومثال هم ارائه نمایید.

۳ـ سربارثابت دارای چه ویژگی‌های مشخصی است؟

۴ـ اثر سربار ثابت هریک واحد محصول را با ارائه دومثال شرح دهید.

۵ـ تسهیم اولیه را تعریف کنید و زمان انجام آن را شرح دهید.

۶ـ تسهیم ثانویه را تعریف کنید و زمان انجام آن را توضیح دهید.

۷ـ دوایر فعال در یک واحد تولیدی را نام ببرید و سه نمونه از هرکدام را به عنوان مثال بنویسید.

۸ـ هدف از برآورد هزینه‌های سربار را توضیح دهید.

۹ـ هزینه‌های سربار با استفاده از کدام عوامل برآورد می‌شوند، آنها را نام ببرید.

۱۰ـ تسهیم اولیه به چه علت انجام می‌شود و از نتایج بدست آمده درآن به چه منظور استفاده می‌شود؟

۱۱ـ تسهیم ثانویه به چه علت انجام می‌شود و از نتایج این تسهیم به چه منظوراستفاده می‌شود؟

۱۲ـ زمان ساخت محصول چه اثری برهزینه‌های سربار ثابت خواهد داشت؟

۱۳ـ نرخ جذب سربار به چند روش محاسبه می گردد؟ توضیح دهید.

۱۴ـ مناسب‌ترین مبنای محاسبه نرخ جذب سربار کدام است؟ شرح دهید.

۱۵ـ پنج عنوان هزینه را با ارائه مبنای مناسب آنها نام ببرید.

۱۶ـ مفهوم جذب سربارچیست؟

۱۷. سربارساخت جذب شده را تعریف کنید.

۱۸ـ هزینه‌های غیرمستقیم به لحاظ محل مصرف به چند گروه طبقه‌بندی می‌شوند؟ آنها را نام ببرید.

۱۹ـ علل کسر یا اضافه جذب سربار راشرح دهید و سه نمونه را ارائه دهید.

۲۰ـ کسر یا اضافه جذب سربارچه زمان به‌وجود می‌آید؟

۲۱ـ حساب کسر یا اضافه جذب سربار با چند روش و به کدام حساب‌ها بسته می‌شود؟

۲۲ـ آیا ممکن است سربار ثابت، افزایش یا کاهش یابد توضیح دهید.

۲۳ـ درچه شرایطی کسر یا اضافه جذب سربار صفرمی‌باشد؟ شرح دهید.

۲۴ـ مبنای تسهیم هزینه‌های اداری وتشکیلاتی وهزینه بیمه بیکاری را نام ببرید.

۲۵ـ اگر تولید کاهش یابد بهای تمام شده یک واحد محصول چه تغییری خواهد داشت ؟ باذکریک مثال آن را شرح دهید.

ب) پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ هزینه استهلاک ساختمان یک دایره تولیدی چگونه هزینه‌ای است؟

الف) متغیر مستقیم ب) ثابت غیرمستقیم ج) متغیر غیرمستقیم د) ثابت مستقیم

۲ـ هزینه حقوق مدیر تولید چگونه هزینه‌ای است؟

الف) متغیر غیرمستقیم   ب) متغیر مستقیم   ج) ثابت غیرمستقیم   د) ثابت مستقیم

۳ـ تسهیم اولیه عبارت است از:

الف) سرشکن کردن هزینه‌های دوایر پشتیبانی به دوایر تولیدی

ب) تسهیم هزینه‌های مستقیم به دوایر تولیدی ودوایر پشتیبانی

ج) سرشکن کردن هزینه‌های دوایر تولیدی به دوایر پشتیبانی

د) تسهیم هزینه غیرمستقیم به دوایر تولیدی ودوایر پشتیبانی

۴ـ تسهیم ثانویه عبارت است از:

الف) سرشکن کردن هزینه‌های دوایر تولیدی به دوایر پشتیبانی

ب) سرشکن کردن هزینه‌های دوایر تولیدی به محصولات ساخته شده

ج) سرشکن کردن هزینه‌های دوایر پشتیبانی به دوایر تولیدی

د) سرشکن کردن هزینه‌های مستقیم دوایر پشتیبانی به دوایر تولیدی

۵ـ کدام‌یک از این هزینه‌ها براساس ساعت کار مستقیم، به عنوان مبنا قابل تسهیم می‌باشد؟

الف) هزینه بیمه‌های اجتماعی   ب) هزینه رفاهی کارگران

ج) هزینه‌های اداری وعمومی   د) هزینه استهلاک ماشین آلات

۶ـ مهم‌ترین مبنای تسهیم هزینه استهلاک ماشین آلات کدام است؟

الف) مساحت اشغالی ماشین   ب) تعداد تولید

ج) ساعت کارماشین   د) تعداد ماشین ها

۷ـ برای ساختن یک واحد محصول به ترتیب ۹ کیلو مواد به نرخ ۸۰ ریال، ۳ ساعت کارمستقیم به نرخ ۷۰ ریال و سربارساخت به نرخ ۴۰ ریال درساعت به مصرف می‌رسد. بهای تمام شده ۲۰ واحد از این محصول چند ریال می‌باشد؟

الف) ۱۹,۴۰۰ ریال   ب) ۲۳,۴۰۰ ریال   ج) ۱۸,۶۰۰ ریال   د) ۲۱,۰۰۰ ریال

۸ـ در یک کارخانه ۴۰ نفر کارگر روزانه ۸ ساعت و در طول سال ۲۴۰ روز مشغول به کار می‌باشند، در صورتی که بدانیم در ابتدای دوره مالی، هزینه‌های سربار مبلغ ۱۳,۸۲۴,۰۰۰ ریال برآورد شده است، نرخ سربار کدام است؟

الف) ۴۳,۲۰۰ ریال   ب) ۱,۴۴۰ ریال   ج) ۱۸۰ ریال   د) ۷,۲۰۰ ریال

۹ـ آخرین مرحله تسهیم هزینه‌ها کدام است؟

الف) تسهیم هزینه‌های دوایر پشتیبانی به دوایر تولیدی

ب) تسهیم هزینه‌های دوایر تولیدی به محصولات ساخته شده

ج) تسهیم هزینه‌های دوایر تولیدی به دوایر پشتیبانی

د) تسهیم هزینه‌های دوایر پشتیبانی به محصولات ساخته شده

۱۰ـ بهترین مبنای تسهیم هزینه‌های رفاهی کارکنان، برق صنعتی، اداری وتشکیلاتی و برق مصرفی به ترتیب

ارائه هزینه‌ها کدام گزینه است؟

الف) تعداد کارکنان، ساعت کارمستقیم، دستمزد مستقیم، مساحت زیربنا

ب) دستمزد مستقیم، تعداد ماشین ها، ساعت کارمستقیم، تعداد شعله ها

ج) ساعت کارمستقیم، تعداد تولید، دستمزد مستقیم، کنتور

د) تعداد کارکنان، ساعت کارماشین، ساعت کارمستقیم، کنتور

۱۱ـ به ازای سربارساخت جذب شده کدام حساب، بدهکار وکدام حساب، بستانکار می‌شود؟

الف) حساب کنترل کالای درجریان ساخت، بدهکاروحساب کسریا اضافه جذب سربار، بستانکار

ب) حساب موجودی کالای ساخته شده، بدهکار وحساب کنترل سربارساخت، بستانکار

ج) حساب کنترل کالای درجریان ساخت، بدهکار وحساب کنترل سربار ساخت، بستانکار

د) حساب‌های مختلف، بدهکار وحساب‌های پرداختنی، بستانکار

۱۲ـ سربار ساخت واقعی مبلغ ۳,۳۰۰,۰۰۰ریال وسربارساخت برآوردشده مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد، ساعت کارمستقیم طی دوره مالی ۷۵,۰۰۰ ساعت پیش بینی شده است. نرخ جذب سربار کدام است؟

الف) ۴۴٪ ب) ۴۰ ریال ج) ۴۴ ریال د) ۴۰٪

۱۳ـ مهم ترین مبنا برای تسهیم هزینه‌های بیمه بیکاری، اجاره ساختمان، استهلاک ماشین‌آلات و اداری وتشکیلاتی به ترتیب ارائه هزینه ها کدام است؟

الف) ساعت کارمستقیم، مساحت زیربنا، ارزش ماشین آلات، ساعت کارمستقیم

ب) دستمزد مستقیم، مساحت زیربنا، تعداد تولید، ساعت کارمستقیم

ج) دستمزد مستقیم، ارزش ساختمان، ارزش ماشین آلات، ساعت کارمستقیم

د) دستمزد مستقیم، ارزش ساختمان، تعداد تولید، ساعت کارماشین

۱۴ـ دریک واحد تولیدی ساعت کارواقعی طی دوره ۱۵,۲۰۰ ساعت وساعت کار پیش‌بینی شده ۱۶,۰۰۰ ساعت مـی‌باشد. سربار ساخت واقعی مبلغ ۵,۲۰۰,۰۰۰ ریال وسربارساخت پیش‌بینی شده مبلغ ۴,۸۰۰,۰۰۰ ریال است. سربار ساخت جذب شده کدام است؟

الف) ۴,۹۴۰,۰۰۰ ریال ب) ۵,۲۰۰,۰۰۰ ریال

ج) ۴,۵۶۰,۰۰۰ ریال د) ۴,۸۰۰,۰۰۰ ریال

۱۵ـ یک واحد تولیدی دارای دو دایره تولیدی می‌باشد. سربارساخت واقعی به ترتیب ۹,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال وساعت کارواقعی به ترتیب ۳۶,۰۰۰ ساعت و ۲۵/۰۰۰ ساعت می‌باشد. سربار ساخت برآورد شده به ترتیب ۸,۷۰۰,۰۰۰ ریال و ۵,۴۰۰,۰۰۰ ریال و ساعت کارپیش‌بینی شده به ترتیب ۳۰,۰۰۰ و ۲۵,۰۰۰ ساعت می‌باشد، نرخ جذب سربار برای دوایر (۱) و (۲) به ترتیب کدام است؟

الف) ۲۵۰ ریال و ۲۴۰ ریال ب) ۲۹۰ ریال و ۲۱۶ ریال

ج) ۲۵۰ ریال و ۲۱۶ ریال د) ۲۹۰ ریال و ۲۴۰ ریال

۱۶ـ باتوجه به اطلاعات تست شماره (۱۵) اگر دردایره اول ودوم برای ساخت محصولی مشخص به ترتیب ۱۲۰ ساعت و ۱۴۰ ساعت، کارمستقیم واقعی انجام شده باشد، سربارساخت جذب شده هر محصول به ترتیب

کدام است؟

الف) ۳۴,۸۰۰ ریال و ۳۳,۶۰۰ ریال　　ب) ۳۰,۰۰۰ ریال و ۳۳,۶۰۰ ریال

ج) ۳۰,۰۰۰ ریال و ۳۰,۲۴۰ ریال　　د) ۳۴,۸۰۰ ریال و ۳۰,۲۴۰ ریال

۱۷ـ با استفاده ازاطلاعات مثال (۱۴) کسریااضافه سربار جذب شده کدام است؟

الف) ۲۶۰,۰۰۰ ریال کسر جذب سربار　　ب) ۶۴۰,۰۰۰ ریال کسرجذب سربار

ج) ۴۰۰,۰۰۰ ریال کسر جذب سربار　　د) کسر یا اضافه جذب سربارصفر است.

۱۸ـ تعریف سربارساخت جذب شده کدام است؟

الف) مبلغی است،که ازحاصل ضرب نرخ جذب سرباردرمبنای پیش بینی شده نرخ، بدست می‌آید.

ب) مبلغی است، که باتوجه به هزینه‌های واقعی سربار جذب تولید می‌شود.

ج) مبلغی است، که ازحاصل ضرب نرخ جذب سرباردرمبنای واقعی سربار به محصول اضافه می‌شود.

د) مبلغی است که درابتدای دوره مالی به حساب کنترل کالای درجریان ساخت، بدهکار می گردد.

۱۹ـ نرخ جذب سربار چه زمانی محاسبه می‌شود؟

الف) زمانی که محصول تکمیل می‌شود　　ب) زمان فروش محصول

ج) قبل از شروع دوره مالی　　د) پایان دوره مالی

۲۰ـ اگر درپایان دوره مالی حساب کنترل سربار ساخت دارای مانده بستانکار باشد، برای بستن آن چه حسابی بستانکارمی‌شود؟

الف) حساب کنترل کالای درجریان ساخت　　ب) خلاصه حساب سودوزیان

ج) حساب کسر یا اضافه جذب سربار　　د) حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته

۲۱ـ اضافه جذب سربار زمانی است که ....

الف) هزینه‌های واقعی سرباربیشترازسربارساخت جذب شده باشد.

ب) هزینه‌های متغیرسربار ساخت بیشتر از هزینه‌های ثابت سربار باشد.

ج) هزینه‌های واقعی سربار کمتراز سربارساخت جذب شده باشد.

د) هزینه‌های متغیر سربار کمترازهزینه‌های ثابت سربارباشد.

۲۲ـ اگرمانده حساب کسریا اضافه جذب سربارمبلغ قابل ملاحظه‌ای باشد، به چه نسبت بین حساب‌های کنترل کالای درجریان ساخت، حساب موجودی کالای ساخته شده و بهای تمام شده کالای فروش رفته، سرشکن می گردد.

الف) به نسبت سربارساخت واقعی　　ب) به نسبت مساوی

ج) به نسبت سربار ساخت جذب شده　　د) به نسبت مانده پایان دوره هرکدام

۲۳ـ یک واحد تولیدی دارای دو دایره تولیدی ۱و۲ می‌باشد. در ابتدای دوره مالی برای دایره تولیدی (۱) مبلغ ۲,۱۰۰,۰۰۰ ریال وبرای دایره تولیدی (۲) مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال سربارساخت برآورد شده است. ساعت کار از پیش تعیین شده برای دایره (۱) ۳۰,۰۰۰ ساعت وبرای دایره تولیدی (۲) ۲۰,۰۰۰ ساعت می‌باشد.

دراین کارخانه دونوع محصول الف وب ساخته می‌شود، ساعت کارانجام شده برای محصول الف، در دایره

(۱) ۸ ساعت ودردایره تولیدی (۲) ۶ ساعت وساعت کارانجام شده برای محصول ب، در دایره تولیدی (۱) ۷ ساعت ودردایره تولیدی (۲) ۴ ساعت می‌باشد. سربار ساخت جذب شده محصول الف ومحصول ب، دراین دو دایره چقدر است؟

الف) ۹۸۰ ریال و ۶۶۰ ریال　　ب) ۱۰۵۰ ریال و ۶۰۰ ریال

ج) ۹۲۰ ریال و ۷۳۰ ریال　　د) ۵۶۰ ریال و ۲۴۰ ریال

۲۴ـ برای ساختن یک واحد محصول ۱۴ کیلو ماده الف به مبلغ ۵۶۰ ریال و ۸ ساعت کارمستقیم به مبلغ ۲۴۰ ریال ونرخ ساعتی جذب سربار ۲۰ ریال می‌باشد. بهای تمام شده یک واحد محصول کدام است.

الف) ۹۰ ریال　　ب) ۸۲۰ ریال　　ج) ۲۳۰ ریال　　د) ۹۶۰ ریال

۲۵ـ برای ساختن یک واحد محصول ۴ کیلو ماده اولیه الف و ۵ کیلو ماده اولیه ب به مصرف می‌رسد. نرخ خرید یک کیلو ماده الف و ب به ترتیب ۳۰۰ ریال و ۲۵۰ ریال است. ساعت کارمستقیم انجام شده دردایره تولیدی اول ۳ ساعت به نرخ ۱۴۰ ریال و دردایره تولیدی دوم ۲ ساعت به نرخ ۱۸۰ ریال می‌باشد. نرخ جذب سربار دایره تولیدی اول ودوم به ترتیب ۸۰ ریال و ۵۰ ریال است. بهای تمام شده یک واحد محصول کدام است؟

الف) ۳,۳۶۰ ریال　　ب) ۱,۰۰۰ ریال　　ج) ۳,۵۷۰ ریال　　د) ۱,۲۱۰ ریال

ج) مسائل :

۱ـ۵ـ شرکت سهامی‌نور دارای دودایره تولیدی الف وب و دودایره خدماتی ۱و۲ می‌باشد درپایان دوره مالی هزینه‌های واقعی سربار شامل اقلام زیراست.

هزینه اجاره ساختمان مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال هزینه‌های رفاهی کارگران مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال هزینه استهلاک ماشین‌آلات مبلغ ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال

سایر اطلاعات به قرارزیراست.

شرح	تولیدی الف	تولیدی ب	پشتیبانی (۱)	پشتیبانی (۲)
ساعت کارماشین	۵,۴۰۰ ساعت	۱,۸۰۰ ساعت	–	–
مساحت زیربنا	۱۲۰ متر	۹۰متر	۶۰ متر	۳۰ متر
تعداد کارگران	۱۲۰ نفر	۶۰ نفر	۴۰ نفر	۲۰ نفر

مطلوبست :

۱ـ تسهیم اولیه هزینه‌های واقعی سربار، بین دوایر تولیدی الف وب و دوایر پشتیبانی ۱و۲ با استفاده از جدول تسهیم اولیه وذکر مبنای تسهیم

۲ـ تسهیم ثانویه هزینه‌های دوایر پشتیبانی به دوایر تولیدی به روش یک‌طرفه (اولویت با دایره خدماتی است که دارای هزینه بیشتری است).

تذکر: مبنای تسهیم، برای دایره پشتیبانی (۱) تعداد کارگران وبرای دایره پشتیبانی (۲) مساحت زیربنا می‌باشد.

۲ـ۵ـ شرکت تولیدی آبادگران دارای سه دایره تولیدی ۱و۲و۳ می‌باشد. دو دایره پشتیبانی الف وب به دوایر تولیدی سرویس می‌دهند. درابتدای دوره مالی، هزینه‌های سربار ساخت به‌صورت زیر پیش‌بینی شده است.

هزینه استهلاک ساختمان ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال، هزینه استهلاک ماشین آلات ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال هزینه بیمه حوادث ناشی ازکار ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال، هزینه‌های اداری ۵۰۰/۰۰۰ ریال سایر اطلاعات به قرار زیر است:

	تولیدی ۱	تولیدی ۲	تولیدی ۳	پشتیبانی الف	پشتیبانی ب
ساعت کارمستقیم	۲۰,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	۸,۰۰۰	۵,۰۰۰	۵,۰۰۰
ارزش ماشین آلات	۴۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	-	-	-
مساحت زیربنا	۱۶۰	۱۲۰	۸۰	۲۰	۲۰
تعداد کارگران	۷۰	۵۰	۱۰	۵	۵

مطلوبست :

تسهیم اولیه هزینه‌های فوق، به دوایر تولیدی ودوایر پشتیبانی با استفاده از جدول تسهیم اولیه

۳ـ۵ـ شرکت سهامی‌چاوشی دارای سه دایره تولیدی ۱و۲و۳ می‌باشد وسه دایره پشتیبانی الف، ب و ج، جهت ارائه خدمت به دوایر تولیدی مورداستفاده قرارمی گیرد.

هزینه‌های غیرمستقیم، در ابتدای دوره مالی به صورت زیر پیش‌بینی شده است.

هزینه برق مصرفی ۷۵۰,۰۰۰ ریال ، هزینه برق صنعتی ۶۲۵,۰۰۰ریال، هزینه‌های اداری و تشکیلاتی ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال و هزینه استهلاک ماشین‌آلات ۵۰۰/۰۰۰ ریال اطلاعات مربوط به تسهیم هزینه‌های فوق به صورت زیر است.

	تولیدی ۱	تولیدی ۲	تولیدی ۳	پشتیبانی الف	پشتیبانی ب	پشتیبانی ج
ساعت کارمستقیم	۳۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	۵,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	۳,۰۰۰
مساحت زیربنا	۲۵۰	۲۵۰	۵۰۰	۵۰	۱۰۰	۱۰۰
ساعت کارماشین	۱۰,۰۰۰	۶,۰۰۰	۴,۰۰۰	۲,۰۰۰	-	۳,۰۰۰
تعداد تولید	۷۵۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	-	-	-

مطلوبست :

۱ـ تسهیم اولیه هزینه‌های فوق، بین دوایر تولیدی ۱و۲و۳ ودوایر پشتیبانی الف، ب و ج با استفاده ازجدول تسهیم اولیه

۲ـ تسهیم ثانویه هزینه‌های دوایر پشتیبانی به دوایر تولیدی، براساس روش یکطرفه با استفاده از جدول تسهیم ثانویه (مبنای تسهیم هزینه‌های دوایر پشتیبانی ساعت کارمستقیم است).

۳ـ محاسبه نرخ جذب سربار، براساس ساعت کارماشین، برای هریک ازدوایر تولیدی به صورت جداگانه

۴ـ۵ـ شرکت تولیدی امکان دارای سه دایره تولیدی و سه دایره خدماتی است. درابتدای دوره مالی هزینه‌های سربار ساخت برآورد شده است.

۱ـ هزینه اجاره ساختمان ۶۰۰,۰۰۰ ریال

۲ـ هزینه بیمه‌های اجتماعی ۸۰۰,۰۰۰ ریال

۳ـ هزینه بیمه بیکاری ۱۲۰,۰۰۰ ریال

۴ـ هزینه بیمه حوادث ۴۵۰,۰۰۰ ریال

۵ـ هزینه بیمه ماشین آلات ۱۸۰,۰۰۰ ریال

۶ـ هزینه‌های اداری ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال

اطلاعات مربوط به کارخانه، جهت تسهیم هزینه‌های سرباربه قرارزیر است:

	تولیدی ۱	تولیدی ۲	تولیدی ۳	پشتیبانی الف	پشتیبانی ب	پشتیبانی ج
تعداد کارگران	۴۰	۵۰	۶۰	۱۵	۵	۱۰
ساعت کارمستقیم	۱۰,۰۰۰	۸,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	۳,۰۰۰	۵,۰۰۰
مساحت زیر بنا	۸۰	۵۰	۴۰	۲۵	۲۰	۲۵
ارزش ماشین الات	۱/۸۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰	-	-	-
دستمزد مستقیم	۱,۲۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰

مطلوبست :

۱ـ تسهیم اولیه هزینه‌های غیرمستقیم بین دوایرتولیدی ودوایر پشتیبانی،با استفاده از جدول تسهیم اولیه

۲ـ تسهیم ثانویه هزینه‌های دوایر پشتیبانی به دوایر تولیدی به روش یک‌طرفه، باتوجه به دو تذکر زیر و با استفاده از جدول تسهیم ثانویه.

تذکر اول : مبنای تسهیم، برای دوایر پشتیبانی الف، ب وج به ترتیب تعداد کارگران، دستمزد مستقیم ومساحت زیربناست.

تذکر دوم :اولویت تسهیم، به ترتیب با دوایر پشتیبانی الف و ب وج می‌باشد.

۳ـ محاسبه نرخ جذب سربار برای هریک از دوایرتولیدی بطور جداگانه، برمبنای ساعت کارماشین (در محاسبه مربوط به نرخ جذب سربار درصورت لزوم تا دورقم اعشارمنظور شود).

۵ـ۵ـ شرکت تولیدی رودسر دارای سه دایره تولیدی ۱و۲و۳ وسه دایره پشتیبانی الف و ب وج می باشد. هزینه‌های غیرمستقیم، درابتدای دوره مالی برآورد شده و هزینه‌های دوایر تولیدی و دوایر پشتیبانی پس از تسهیم اولیه به قرارزیراست.

۶ـ۵ـ شرکت سهامی پارس دارای سه دایره تولیدی برش‌کاری، پرس‌کاری و دایره تکمیل می‌باشد. سه دایره حسابداری، رستوران و تعمیر به دوایر تولیدی سرویس می‌دهند.

درابتدای دوره مالی، هزینه‌های غیرمستقیم برآورد شده وپس از انجام تسهیم اولیه، سهم هزینه هریک از دوایر

تولیدی و پشتیبانی که ازنتایج تسهیم اولیه بدست آمده، به قرارزیراست.

هزینه دوایرتولیدی		هزینه دوایر پشتیبانی	
دایره برش کاری	۵,۳۴۰,۰۰۰ ریال	دایره حسابداری	۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال
دایره پرس کاری	۳,۸۰۰,۰۰۰ ریال	دایره رستوران	۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال
دایره تکمیل	۳,۱۲۰,۰۰۰ ریال	دایره تعمیر	۱,۱۴۰,۰۰۰ ریال

سایراطلاعات به قرارزیراست:

۱ـ هزینه‌های غیرمستقیم دوایر پشتیبانی با نرخ‌های زیر تسهیم می گردد.

	برشکاری	پرس کاری	تکمیل	حسابداری	رستوران	تعمیر
دایره حسابداری	٪۳۰	٪۲۵	٪۲۰	-	٪۱۵	٪۱۰
دایره رستوران	٪۳۵	٪۲۵	٪۲۵	٪۱۰	-	٪۵
دایره تعمیر	٪۳۰	٪۲۵	٪۲۰	٪۱۵	٪۱۰	-

۲ـ از خدمات متقابل دوایر پشتیبانی درتسهیم ثانویه به روش یکطرفه صرف نظرمی گردد.

۳ـ اولویت تسهیم به ترتیب با دوایر پشتیبانی حسابداری، رستوران ودایره تعمیرمی‌باشد.

۴ـ نرخ جذب سربار، براساس ساعت کارماشین سرشکن می گردد.

۵ـ ساعت کارماشین دردوایر تولیدی برش کاری، پرس کاری و تکمیل به ترتیب ۳۰,۰۰۰ ساعت ۲۵,۰۰۰ ساعت و ۲۰,۰۰۰ ساعت می‌باشد.

مطلوبست :

۱ـ تسهیم ثانویه هزینه‌های دوایر پشتیبانی به دوایر تولیدی به روش یک‌طرفه

۲ـ محاسبه نرخ جذب سربار دوایر تولیدی به صورت جداگانه برمبنای ساعت کارماشین

۷ـ۵ـ شرکت سهامی رازک دارای سه دایره تولیدی وسه دایره پشتیبانی است، درابتدای دوره مالی هزینه‌های غیرمستقیم پیش‌بینی شده عبارت است از:

۱ـ هزینه استهلاک ماشین آلات	۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۲ـ هزینه بیمه حوادث ناشی از کار	۳۶۰,۰۰۰ ریال
۳ـ هزینه بیمه های اجتماعی	۶۰۰,۰۰۰ ریال
۴ـ هزینه بیمه بیکاری	۹۰,۰۰۰ ریال
۵ـ هزینه بیمه ساختمان	۴۸۰,۰۰۰ ریال
۶ـ هزینه استهلاک ساختمان	۸۰۰,۰۰۰ ریال

۷ـ هزینه سوخت وحرارت مرکزی ۵۰۰,۰۰۰ ریال
۸ـ هزینه‌های اداری ۱,۳۵۰,۰۰۰ ریال
اطلاعات زیرجهت تسهیم هزینه‌های غیرمستقیم ارائه می گردد.

عنوان هزینه	دوایر تولیدی			دوایر پشتیبانی		
	(۱)	(۲)	(۳)	الف	ب	ج
مساحت زیربنا	۲۵۰	۳۰۰	۲۰۰	۱۵۰	۸۰	۷۰
دستمزد مستقیم	۱,۰۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
ساعت کارمستقیم	۱۸,۰۰۰	۸,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	۴,۰۰۰	۲,۰۰۰	۱,۰۰۰
تعداد کارگران	۵۰	۶۰	۴۰	۱۵	۵	۱۰
ارزش ساختمان	۴,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰
ارزش ماشین آلات	۵,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	–	–	–

مطلوبست :

۱ـ تسهیم اولیه هزینه‌های غیرمستقیم بین دوایر تولیدی و دوایر پشتیبانی با استفاده از جدول تسهیم اولیه و ذکرمبنای تسهیم

۲ـ تسهیم ثانویه هزینه‌های دوایر پشتیبانی به دوایر تولیدی به روش یکطرفه با استفاده از جدول تسهیم ثانویه با توجه به اطلاعات زیر:

الف) اولویت تسهیم، با دایره پشتیبانی است که از تسهیم اولیه دارای هزینه بیشتری خواهد بود.

ب) مبنای تسهیم هزینه دایره پشتیبانی الف وب و ج ساعت کار مستقیم می‌باشد.

۳ـ محاسبه نرخ جذب سربار‌دوایر تولیدی الف وب و ج براساس ساعت کارمستقیم

۴ـ اگر درپایان دوره مالی، ساعت کارمستقیم انجام شده به صورت واقعی در دوایر تولیدی الف و ب وج به ترتیب ۲۰,۰۰۰ ساعت، ۷,۰۰۰ ساعت و ۱۲,۰۰۰ ساعت باشد، سربار ساخت جذب شده، هریک از این دوایر را محاسبه وثبت نمایید.

اطلاعات اضافی به قرارزیراست.

هزینه‌های واقعی سربار دوره مالی عبارتنداز:

۱ـ هزینه استهلاک ماشین آلات ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال
۲ـ هزینه بیمه حوادث ۳۸۰,۰۰۰ ریال
۳ـ هزینه بیمه‌های اجتماعی ۷۵۰,۰۰۰ ریال
۴ـ هزینه بیمه بیکاری ۱۱۲,۵۰۰ ریال
۵ـ هزینه بیمه ساختمان ۳۹۰,۰۰۰ ریال
۶ـ هزینه استهلاک ساختمان ۸۰۰,۰۰۰ ریال
۷ـ هزینه سوخت وحرارت مرکزی ۵۶۰,۰۰۰ ریال

۸ـ هزینه‌های اداری ۱,۱۸۰,۰۰۰ ریال

باتوجه به اطلاعات فوق مطلوبست :

۵ـ ثبت هزینه‌های غیرمستقیم واقعی دردفاتر

۶ـ محاسبه کسر یا اضافه جذب سربار

۷ـ بستن حساب کسریا اضافه جذب سربار، بافرض اینکه، مبلغ کسر یا اضافه سربار جذب شده رقم قابل ملاحظه‌ای نباشد.

فصل ۶

سیستم‌های هزینه یابی

هدف‌های رفتاری :

در پایان این فصل از هنرجویان انتظار می رود :

۱ـ سیستم‌های هزینه‌یابی را نام ببرند.

۲ـ سیستم هزینه‌یابی سفارشات و سه واحد تولیدی را که می‌توانند از آن استفاده کنند نام ببرند.

۳ـ روش‌های هزینه‌یابی محصول را نام ببرند.

۴ـ روش هزینه‌یابی واقعی، روش هزینه‌یابی نرمال وروش هزینه‌یابی استاندارد را به‌صورت خلاصه شرح دهند.

۵ ـ تفاوت روش‌های هزینه‌یابی محصول را به‌صورت خلاصه شرح دهند.

۶ـ کارت هزینه سفارش ومنظور از استفاده آن را شرح دهند.

۷ـ صورت قیمت تمام شده کالای ساخته شده وکالای فروش رفته در سیستم هزینه‌یابی سفارشات را تهیه نمایند.

۸ـ محاسبه قیمت تمام شده سفارشات تکمیل شده را انجام دهند.

۹ـ محاسبات مربوط به قیمت تمام شده هرسفارش را با استفاده از کارت هزینه سفارش انجام دهند.

۱۰ـ ثبت‌های حسابداری مربوط به هزینه‌یابی سفارشات را در دفتر روزنامه انجام دهند.

۱۱ـ کسر یا اضافه جذب سربار را در هزینه‌یابی سفارشات محاسبه، و نحوهٔ ثبت آن را شرح دهند.

۶ـ هزینه‌یابی سفارشات

درمؤسسات تولیدی موضوع اصلی ومهم، محاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده طی دوره می‌باشد. به این منظور، دوسیستم اصلی وجود دارد که عبارتند از: سیستم هزینه‌یابی سفارشات (سفارش کار) و سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای(واحدی)

درواقع می‌توان گفت: ارائه فصل‌های (یک تا پنج) مقدمه‌ای جهت محاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده درمؤسسات مختلف تولیدی است. به عبارت دیگر، یکی از مهم‌ترین بخش‌های حسابداری صنعتی که از وظایف اصلی این شاخه ازحسابداری هم به شمارمی‌آید، محاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده، موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره و قیمت تمام شده ضایعات و... می‌باشد.

از آنجا که نحوهٔ تولید محصول درمؤسسات تولیدی یکسان نیست و بایکدیگر تفاوت‌های زیادی دارد، لازم است با به‌کارگیری سیستم‌ها و روش‌های مختلف، بهای تمام شده محصول را در هرکارخانه محاسبه نمود. به این جهت دو سیستم اصلی به‌وجود آمده‌اند که عبارت از: سیستم هزینه‌یابی سفارشات و سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای، هریک از این دوسیستم دریک واحد تولیدی، که با شرایط آن سیستم، منطبق باشد قابل اجراست. به بیان دیگر، نحوهٔ تولید در هرکارخانه، مشخص‌کننده این مطلب است که، باید از کدام سیستم استفاده شود.

۱ـ۶ـ سیستم هزینه‌یابی سفارشات

سیستم هزینه‌یابی سفارشات درکارخانه هایی مورد استفاده قرارمی‌گیرد،که محصولات تولید شده آنها با هم تفاوت داشته باشند. به عبارت دیگر، محصول به سفارش مشتری تولید شود وچون از سوی مشتریان سفارشات مختلفی به واحد تولیدی داده می‌شود، محصولات مشابه با هم تفاوت خواهند داشت.

به عنوان مثال، یک سفارش ممکن است برای ساخت یک واحد محصول (یک ساختمان) ازطرف یک مشتری به تولید کننده داده شود. همچنین یک سفارش ممکن است برای تولید یک گروه از محصولات مشابه ازمشتری دریافت شود. مثلاً تولید وساخت ۵۰۰ دستگاه میز تحریر، سیستم هزینه‌یابی سفارشات (سفارش کار) درکارخانه‌هایی مانند، کشتی سازی، هواپیماسازی، تولیدکنندگان لوازم فلزی وچوبی، پیمانکاری (جاده‌سازی، پل‌سازی، ساختمان سازی و...) کاربرددارد.

ضمناً در شرکت‌های تولیدی که محصولات مختلفی تولید می‌کنند و یا تولیدات آنها به صورت گروه محصولات مشابه است، می‌توان از هزینه‌یابی سفارشات استفاده نمود. به عنوان مثال یک کارخانه تولید کننده محصولات چوبی که به ساخت میز، صندلی، مبل، سرویس خواب، کابینت ودیگر وسایل چوبی اشتغال دارد. ممکن است از هرمشتری سفارش ساخت یکی از این محصولات را دریافت نماید. دراین صورت احتمال اینکه دریک دوره مالی یک ماهه هرچند روز به تولید یکی از این محصولات بپردازد وجود خواهد داشت. دراین صورت، هرگروه از محصولات مشابه یک سفارش خواهد بود.

به علت اینکه درطول دوره مالی سفارشات متعدد و متنوعی به واحد تولیدی داده می‌شود، لازم است به هرسفارش یک شماره اختصاص یابد وبرای هرسفارش کارتی جداگانه تحت عنوان کارت هزینه سفارش درنظرگرفته

شود. استفاده ازیک کارت برای هرسفارش، امکان محاسبه بهای تمام شده هرسفارش را به‌صورت جداگانه فراهم می‌سازد و در مقایسه باقیمت فروش، سود یا زیان حاصل از تولید و فروش آن سفارش، مشخص می گردد.

البته باید توجه داشت که سود یا زیان واحد تولیدی در پایان دوره مالی و یا در پایان هرماه، هرسه ماه و یا هر شش‌ماه به صورت کلی محاسبه می گردد. ولی درمحاسبه سودیا زیان کلی واحد تولیدی، سودیازیان هرسفارش به صورت جداگانه مشخص نیست. دراین صورت، کارت هزینه سفارش دربرگیرنده کلیه عوامل بهای تمام شده سفارش شامل مواد اولیه، کار یا دستمزد مستقیم و سربار ساخت هر سفارش است، که مجموعه این عوامل، بهای تمام شده سفارش را نشان می‌دهد و با مقایسه آن با بهای فروش سفارش، سود یا زیان هرسفارش به صورت جداگانه محاسبه می گردد.

محاسبه بهای تمام شده یک واحد محصول از هرسفارش، معمولاً به صورت میانگین محاسبه می‌شود، پس باید قیمت تمام شده هر سفارش برتعداد محصول سفارش داده شده تقسیم شود.

$$\text{قیمت تمام شده یک واحد از هر سفارش} = \frac{\text{قیمت تمام شده سفارش}}{\text{تعداد محصول سفارش شده}}$$

به عنوان مثال، اگر قیمت تمام شده ۴۰ دستگاه ماشین تحریر سفارش داده شده مبلغ ۶,۴۰۰,۰۰۰ ریال محاسبه شده باشد. قیمت تمام شده یک واحد آن مبلغ ۱۶۰,۰۰۰ ریال خواهد بود.(۴۰ ÷ ۶,۴۰۰,۰۰۰)

کارت هزینه سفارش، به منظور محاسبه بهای تمام شده هرسفارش مورد استفاده قرارمی گیرد. زیرا دراین کارت، کلیه هزینه‌های انجام شده برای یک سفارش، درج می گردد و پس از تکمیل سفارش با خلاصه نمودن هزینه‌های منعکس شده درکارت هزینه سفارش، بهای تمام شده آن سفارش، محاسبه خواهد شد.

۲ـ۶ـ سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای

سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای درکارخانه‌هایی کاربرد دارد، که محصولات مشابه را به صورت انبوه تولید می‌نمایند و محصولات خود برای تکمیل درمراحل مختلف ساخته می‌شوند، به طوری که معمولاً هرمرحله از تولید تکمیل کننده مرحله قبلی است. دراین کارخانه ها محصولات مشابه به‌صورت یکنواخت ساخته می‌شوند و محصولات بایکدیگر تفاوت ندارند. حتی اگر کارخانه به ساخت چند نوع محصول هم اشتغال داشته باشد، تمام این محصولات به طور انبوه و یکنواخت ساخته می‌شوند. البته دراین کارخانه ها معمولاً تولید محصول بنا به سفارش مشتری انجام نمی‌شود. بلکه، محصولات ساخته شده و سپس مشتریان آنها را انتخاب می کنند.

در هزینه‌یابی مرحله‌ای، تأکید اصلی برمرکز هزینه ودایره تولیدی است ودرهردایره تولیدی، عملیات مختلفی برروی محصول انجام شده و محصول پس از تکمیل درآن دایره به دایره بعدی وسپس به انبار کالای ساخته شده منتقل می گردد.

بنابراین، در هزینه‌یابی مرحله‌ای برای هریک از دوایر تولیدی حسابی جداگانه درنظرگرفته می شود و کلیه هزینه‌های تولید، که شامل، مواد اولیه، کاریا دستمزدمستقیم و سربار ساخت است، به حساب موجودی کالای درجریان ساخت همان دایره، بدهکارمی گردد.

۳ـ۶ـ روش‌های هزینه یابی

قبلاً اشاره شد که برای محاسبه بهای تمام شده محصول، دوسیستم اصلی هزینه یابی مورد استفاده قرارمی گیرد که شامل سیستم هزینه‌یابی سفارشات و سیستم هزینه یابی مرحله‌ای است، ولی اجرای هریک از این دو سیستم با استفاده از روش‌های مختلف صورت می گیرد. که عبارتند از: روش هزینه‌یابی واقعی، روش هزینه‌یابی نرمال و روش هزینه‌یابی استاندارد.

۱ـ۳ـ۶ـ روش هزینه یابی واقعی: دراین روش کلیه هزینه‌های انجام شده جهت ساخت محصول شامل، (مواد، دستمزد وسربار) عبارت از، هزینه‌های واقعی مصرف شده طی دوره مالی خواهد بود و بهای تمام شده محصول تماماً با هزینه‌های واقعی محاسبه می‌شود.

۲ـ۳ـ۶ـ روش هزینه یابی نرمال : دراین روش، هزینه‌های انجام شده شامل، (مواد و دستمزد وسربار) می‌باشد. مواد و دستمزد درطول دوره مالی براساس مبلغ واقعی به حساب کنترل کالای درجریان ساخت بدهکار می‌شود. ولی سربار ساخت بادرنظرگرفتن نرخ از پیش تعیین شده سربار (نرخ جذب سربار) برای هرمحصول محاسبه و به حساب کنترل کالای درجریان ساخت، بدهکارمی گردد (این موضوع درفصل پنجم به صورت کامل توضیح داده شده است). درپایان دوره مالی از مقایسه هزینه‌های واقعی سربار با سربار ساخت جذب شده کسر یا اضافه جذب سربار محاسبه می‌شود و پس از انتقال کسر یا اضافه جذب سربار به حساب یا حساب‌های مربوط (بستن حساب کسر یا اضافه جذب سربار)، بهای تمام شده محصول به صورت واقعی محاسبه خواهد شد، البته این روش هزینه‌یابی، مطلوبتر به نظرمی‌رسد. زیرا همان گونه که درفصل مربوط به سربار توضیح داده شد. مبلغ واقعی بسیاری از هزینه‌های سربار تا پایان دوره مالی مشخص نمی‌شود. به همین جهت معقول‌تر است که در طول دوره مالی ازنرخ جذب سربار، جهت محاسبه بهای تمام شده محصول استفاده شود. دراین کتاب از روش هزینه یابی نرمال، چه درسیستم هزینه‌یابی سفارشات و چه درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای استفاده می‌شود و در پایان دوره مالی گزارشات براساس هزینه‌های واقعی، ارائه می گردد.

۳ـ۳ـ۶ـ روش هزینه یابی استاندارد: در این روش، کلیه هزینه‌ها که شامل مواد، دستمزد وسرباراست براساس استانداردهای از پیش تعیین شده شامل استاندارد (نرخ، مصرف وساعت کار) به حساب کنترل کالای درجریان ساخت، بدهکار می‌شوند. واختلاف بین هزینه‌های واقعی و هزینه‌های استانداد به عنوان انحراف محاسبه شده و به حساب‌های مربوط منتقل می گردد(درمورد روش هزینه‌یابی استاندارد، درسطوح بالاتر حسابداری، توضیح داده می‌شود). اینک سه روش هزینه‌یابی به صورت زیر مقایسه می گردد.

مقایسه روش‌های هزینه یابی

عوامل هزینه	هزینه‌یابی واقعی	هزینه‌یابی نرمال	هزینه‌یابی استاندارد
مواد اولیه مستقیم	واقعی	واقعی	استاندارد
کار یا دستمزد مستقیم	واقعی	واقعی	استاندارد
سربارساخت	واقعی	برآوردی	استاندارد

۴ـ۶ـ کارت هزینه سفارش

همانگونه که قبلاً توضیح داده شد، برای هرسفارش یک کارت درنظرگرفته می‌شود وکلیه هزینه‌های مربوط به آن سفارش به کارت انتقال می‌یابد. پس از تکمیل سفارش با استفاده از اطلاعات موجود در کارت هزینه سفارش، بهای تمام شده سفارش محاسبه خواهد شد.در شکل شماره (۱ـ۶) یک کارت هزینه سفارش ارائه گردیده است. البته فرم کارت‌های هزینه سفارش در واحدهای تولیدی مختلف، ممکن است متفاوت باشد.

۵ـ۶ـ اسناد و مدارک لازم در هزینه‌یابی سفارش کار

اسنادی که درهزینه یابی سفارش مورد استفاده قرارمی گیرند، عبارتند از :

۱ـ برگ درخواست مواد ازانبار (حواله انبار) فرم شماره (۴ـ۳)

۲ـ کارت حساب مواد فرم شماره (۵ـ۳)

۳ـ کارت حضور وغیاب فرم شماره (۱ـ۴)

۴ـ کارت اوقات کار فرم شماره (۲ـ۴)

اطلاعات مربوط به هزینه‌های انجام شده برای هر سفارش که درمدت تولید آن در کارت‌های مورد نظر ثبت شده از این کارت‌ها به کارت هزینه سفارش انتقال داده می‌شود تا امکان محاسبه بهای تمام شده آن سفارش به‌وجود آید. ضمناً درمورد اسناد ومدارکی که برای سفارشات نگهداری می‌شوند، درفصول ۳و۴ توضیح لازم داده شده است.

۶ـ۶ـ ثبت‌های حسابداری هزینه‌یابی سفارشات با استفاده از روش هزینه‌یابی نرمال

همانطور که قبلاً هم اشاره شد در روش هزینه‌یابی نرمال دو عامل از سه عامل تشکیل‌دهنده بهای تمام شده محصول، یعنی مواد اولیه وکار یا دستمزد مستقیم برسفارش در طول دوره مالی با بکارگیری مبالغ واقعی به حساب کنترل کالای درجریان ساخت (کنترل سفارشات درجریان ساخت)، بدهکارمی‌شود ولی سربار ساخت مربوط به هرسفارش با استفاده از نرخ از پیش تعیین شده (نرخ جذب) سربار محاسبه و به حساب کنترل کالا (کنترل سفارشات) در جریان ساخت، بدهکار می گردد.

دلیل استفاده از نرخ جذب سربار این است که، اولاً مبلغ بسیاری از هزینه‌های سربارکارخانه تا پایان دوره مالی مشخص نمی‌شود. ثانیاً ممکن است بعضی از هزینه‌های سربار ساخت ازیک ماه به ماه بعد تغییر نماید و حتی در بعضی ازماه های سال صفر و در بعضی از ماه‌ها مبلغ قابل ملاحظه‌ای را به خود اختصاص دهد. مانند، هزینه تعمیرساختمان کارخانه، هزینه تعمیر ماشین آلات تولید و هزینه استهلاک ماشین‌آلات به‌علت خرید ماشین آلات جدید وغیره. بنابراین استفاده از سربار واقعی کارخانه در ماه‌های مختلف سال موجب تغییر قیمت تمام شده یک واحد محصول خواهد شد.

ازطرف دیگر قیمت تمام شده هرسفارش باید بعد از تکمیل آن سفارش، محاسبه گردد. لذا برای جلوگیری از اشکالات فوق، درابتدای دوره مالی نرخ جذب سربار به یکی از روش‌های متداول (مراجعه شود به فصل پنجم) محاسبه می‌شود و تا پایان دوره مالی جهت محاسبه سربار هرسفارش مورد استفاده قرارمی گیرد.

درسیستم هزینه یابی سفارشات براساس روش هزینه‌یابی نرمال هزینه‌های واقعی سربارکارخانه به حساب کنترل

سربارساخت، بدهکارمی‌شود و در مقابل حساب‌های مختلفی مانند حساب‌های صندوق بانک یا حساب‌ها و اسناد پرداختنی بستانکارمی گردد.

معادل سربار جذب شده کارخانه، حساب کنترل کالا (سفارشات) درجریان ساخت، بدهکار و حساب کنترل سربارساخت، بستانکارمی گردد.

البته، سربار ساخت جذب شده هرسفارش پس از تکمیل سفارش، محاسبه و به حساب کنترل سفارش در جریان ساخت منظور می‌شود تا بهای تمام شده سفارش براساس هزینه‌یابی نرمال بدست آید.

ثبت های حسابداری براساس هزینه‌یابی نرمال به صورت زیرارائه می گردد.

۱ـ۶ـ۶ ثبت خرید مواد اولیه مستقیم:

	دفتر معین	دفتر کل	
	ریال	ریال	ریال
۱ـ کنترل موجودی مواد		×××	
حساب‌های پرداختنی			××××
ثبت مواد اولیه خریداری شده			

۲ـ۶ـ۶ ثبت مواد غیرمستقیم:

	ریال	ریال	ریال
۲ـ کنترل موجودی مواد		××	
حساب‌های پرداختنی			××
ثبت مواد غیرمستقیم خریداری شده			

دربسیاری ازواحدهای تولیدی برای مواد مستقیم و مواد غیرمستقیم دو حساب جداگانه در دفترکل درنظر گرفته می شود. ولی درنظرگرفتن یک حساب برای مواد مستقیم ومواد غیرمستقیم نیز متداول است. که دراین کتاب به همین صورت عمل خواهد شد.

۳ـ۶ـ۶ـ ثبت صدور مواد مستقیم وغیرمستقیم به تولید، به ازای مواد مستقیم صادره به تولید حساب کنترل کالا (سفارشات) درجریان ساخت دردفترکل، بدهکار شده وحساب کنترل موجودی مواد، بستانکار می گردد. در دفتر معین، حساب هریک از سفارشات معادل مواد مصرفی هرسفارش، بدهکار می گردد. همچنین به ازای مواد غیرمستقیم صادره به تولید حساب کنترل سربار ساخت در دفتر کل، بدهکار وحساب کنترل موجودی مواد، بستانکار می گردد.

	دفتر معین	دفتر کل	
	ریال	ریال	ریال
۳ـ کنترل سفارشات درجریان ساخت		×××	
سفارش شماره (۱)	×		

شرح	دفتر معین	دفتر کل	
سفارش شماره (۲)	×		
سفارش شماره (۳)	×		
کنترل سربارساخت		×	
مواد غیرمستقیم	×		
کنترل موجودی مواد			××××
ثبت مواد مستقیم وغیرمستقیم صادره به تولید			

۴ـ۶ـ۶ـ ثبت دستمزد: به‌ازای دستمزد مستقیم مربوط به ساخت سفارشات حساب کنترل سفارشات درجریان ساخت، بدهکار و حساب کنترل هزینه حقوق و دستمزد، بستانکارمی گردد. در دفتر معین حساب هریک از سفارشات معادل دستمزد مستقیم مربوط به همان سفارش، بدهکار می گردد. همچنین به ازاء دستمزد غیرمستقیم در دفتر کل حساب کنترل سربارساخت، بدهکار وحساب کنترل هزینه حقوق ودستمزد، بستانکارمی گردد.

ضمناً یادآور می‌شود که ابتدا باید لیست دستمزد تهیه شده و در دفاتر ثبت گردد. در ثبت لیست دستمزد حساب کنترل هزینه حقوق ودستمزد معادل جمع دستمزد مستقیم و دستمزد غیرمستقیم، بدهکار شده و یا ثبت مربوط به تسهیم هزینه حقوق و دستمزد حساب کنترل هزینه حقوق و دستمزد بسته خواهد شد (به فصل ۴ مراجعه شود).

شرح	دفتر معین	دفتر کل	
	ریال	ریال	ریال
۴ـ کنترل سفارشات درجریان ساخت		×××	
سفارش شماره (۱)	×		
سفارش شماره(۲)	×		
سفارش شماره (۳)	×		
کنترل سربار ساخت		××	
کارپادستمزد غیرمستقیم	××		
کنترل هزینه حقوق ودستمزد			××××
ثبت دستمزد مستقیم و غیرمستقیم مربوط به سفارشات			

۵ـ۶ـ۶ـ ثبت هزینه‌های غیرمستقیم واقعی: درطول دوره مالی هزینه‌های غیرمستقیم به‌تدریج به مصرف رسیده در دفاتر ثبت می‌شوند ودر پایان دوره مالی بسیاری از هزینه‌های سربار با انجام اصلاح حساب‌ها به ثبت می‌رسند (مانند هزینه استهلاک)، بنابراین به ازاء هزینه‌های واقعی سربار حساب کنترل سربار ساخت در دفتر کل، بدهکار شده و در دفتر معین هزینه حساب هریک از هزینه‌های سربار به‌صورت جداگانه بدهکار می‌گردد. درمقابل در دفتر کل حساب‌های مختلفی مانند: حساب‌های پرداختنی، پیش پرداخت هزینه‌ها، استهلاک انباشته و... بستانکار می‌گردد.

	ریال	ریال	ریال
۵ـ حساب کنترل سربارساخت		×××	
هزینه بیمه	×		
هزینه استهلاک	×		
هزینه ملزومات	×		
حساب‌های پرداختنی			×
استهلاک انباشته			×
پیش پرداختها			×
ثبت هزینه‌های غیرمستقیم واقعی انجام شده طی دوره مالی			

۶ـ۶ـ۶ـ ثبت سربارساخت جذب شده: به ازای سربار ساخت جذب شده که در هزینه‌یابی نرمال مورد استفاده قرارمی گیرد حساب کنترل سفارشات درجریان ساخت در دفتر کل بدهکار وحساب کنترل سربارساخت، بستانکار می گردد (مراجعه شود به فصل پنجم) و در دفتر معین حساب هریک از سفارشات معادل سربار ساخت جذب شده همان سفارش، بدهکارمی‌شود.

	دفتر معین	دفتر کل	
	ریال	ریال	ریال
۶ـ کنترل سفارشات درجریان ساخت		×××	
سفارش شماره (۱)	×		
سفارش شماره (۲)	×		
سفارش شماره(۳)	×		
کنترل سربارساخت			×××
ثبت سربارساخت جذب شده سفارشات			

۷ـ۶ـ۶ـ ثبت بهای تمام شده سفارشات ساخته شده: پس از تکمیل هرسفارش درطول دوره مالی دفتر معین سفارشات بهای تمام شده آن سفارش را نشان می‌دهد (مانده حساب هرسفارش). سفارشات تکمیل شده به انبار منتقل می گردد، پس به ازای بهای تمام شده سفارشات تکمیل شده، حساب موجودی کالای (سفارشات) ساخته شده معادل بهای تمام شده سفارشات تکمیل شده، بدهکار و حساب کنترل سفارشات درجریان ساخت، بستانکار می گردد ودر دفتر معین سفارشات حساب هریک از سفارشات تکمیل شده، بستانکارمی‌گردد. و به این ترتیب حساب سفارشاتی که طی دوره تکمیل شده‌اند در دفتر معین سفارشات بسته خواهد شد.

	دفتر معین	دفتر کل	
	ریال	ریال	ریال
۷ـ موجودی سفارشات ساخته شده		×××	
کنترل سفارشات درجریان ساخت			×××

سفارش شماره (۱) ×

سفارش شماره (۲) ×

ثبت بهای تمام شده سفارشات تکمیل شده

اگر درپایان دوره مالی بعضی از سفارشات هنوز تکمیل نشده باشند، حساب کنترل سفارشات درجریان ساخت دردفتر کل و همچنین معین و سفارش به تفکیک و جداگانه دارای مانده، بدهکار است حساب این گونه سفارشات در دفترمعین سفارشات نیز بسته نمی‌شوند،که این مانده‌ها به‌عنوان موجودی سفارشات در جریان ساخت به دوره بعد منتقل می‌شوند.

۸ـ۶ـ۶ـ ثبت بهای تمام شده سفارشات فروش رفته: سفارشات ساخته شده طی دوره مالی به فروش می‌رسند بنابراین، به ازای سفارشات فروش رفته حساب بهای تمام شده سفارشات فروش رفته، بدهکار وحساب موجودی سفارشات ساخته شده، بستانکارمی‌شوند.

۸ـ قیمت تمام شده سفارشات فروش رفته ×××

موجودی سفارشات ساخته شده ×××

ثبت بهای تمام شده سفارشات فروش رفته

۹ـ۶ـ۶ـ ثبت بهای فروش سفارشات: معادل بهای فروش هر سفارش (نقد، نسیه یا اسنادی)حساب‌های صندوق، بانک اسناد دریافتنی یا حساب‌های دریافتنی بدهکار و حساب فروش، بستانکارمی‌شود.

۹ـ حساب‌های دریافتنی ××××

فروش ××××

ثبت بهای فروش سفارشات فروش رفته

درپایان دوره مالی حساب بهای تمام شده سفارشات فروش رفته به حساب فروش یا خلاصه حساب سود وزیان بسته می‌شوند.

۷ـ۶ـ محاسبه کسر یا اضافه جذب سربار

درپایان دوره مالی، ابتدا باید هزینه‌های واقعی انجام شده مربوط به دوایر پشتیبانی به نحوی بین واحدهای تولیدی سرشکن گردد (تسهیم ثانویه)، به این ترتیب هزینه‌های واقعی دوایر تولیدی محاسبه خواهد شد. از مقایسه هزینه‌های واقعی دوایر تولیدی با سربار ساخت جذب شده این دوایر که با استفاده از نرخ جذب سربار به دست آمده، کسر یا اضافه جذب سربارتعیین می‌گردد. البته، باید توجه داشت که برای هریک از دوایر تولیدی کسر یا اضافه جذب سربار بطور جداگانه محاسبه می‌گردد.

کسر یا اضافه جذب سربار را به صورت ماهانه نیزمحاسبه می‌نمایند، ولی معمولاً این محاسبه درپایان دوره مالی انجام می‌شود، زیرا مبلغ بسیاری از هزینه‌های واقعی سربار درپایان دوره مالی مشخص می‌گردد. کسر یا اضافه جذب سربار از رابطه زیر به دست می‌آید.

سربار ساخت جذب شده ـ سربار ساخت واقعی = کسر یا اضافه جذب سربار

چنانچه هزینه‌های واقعی سربار کمتر از سربار ساخت جذب شده باشد، واحد تولیدی دارای اضافه سربار جذب شده خواهد بود. ولی اگرهزینه‌های واقعی سربار بیشتر از سربار ساخت جذب شده باشد واحد تولیدی کسر جذب سربار خواهد داشت.

جدول ۱ـ۶ـ نمونه کارت هزینه سفارش

کارت هزینه سفارش

شماره سفارش	شرکت	نام مشتری...............
تاریخ شروع	تعداد سفارش	
تاریخ خاتمه	مشخصات	
	دایره	

مواد مستقیم			کارمستقیم			سربارکارخانه		
تاریخ	شرح	مبلغ	تاریخ	شرح	مبلغ	تاریخ	شرح	مبلغ
جمع								

دایره

مواد مستقیم			کارمستقیم			سربارکارخانه		
تاریخ	شرح	مبلغ	تاریخ	شرح	مبلغ	تاریخ	شرح	مبلغ
جمع								

خلاصه هزینه‌ها

	دایره ریخته گری	دایره تکمیل	جمع
مواد مستقیم	××	××	××
کارمستقیم	××	××	××
سربارکارخانه	××	××	××
جمع	××	××	××

جدول ۲ـ۶

شرکت تولیدی.....................................

صورت قیمت تمام شده کالای ساخته شده و فروش رفته

برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه سال ۱۳XX

	ریال	ریال	ریال
موجودی کالای درجریان ساخت ۱/۱			××
اضافه می‌شود. هزینه‌های انجام شده طی دوره			
مواد مستقیم :			
موجودی مواد اول دوره	××		
اضافه می‌شود : مواد خریداری شده طی دوره	×××		
مواد آماده برای مصرف	××××		
کسرمی‌شود : موجودی مواد پایان دوره	(×)		
مواد مصرف شده طی دوره	×××		
کسرمی‌شود : مواد غیرمستقیم مصرف شده	(×)		
مواد مستقیم مصرف شده طی دوره		×××	
اضافه شود:کارمستقیم		×××	
اضافه شود: سربارساخت جذب شده		××	
جمع هزینه‌های تولید طی دوره			××××
قیمت تمام شده کالای درجریان ساخت طی دوره			×××××
کسرمی‌شود: موجودی کالای درجریان ساخت ۱۲/۲۹			(××)
قیمت تمام شده کالای ساخته شده طی دوره			××××
اضافه می‌شود : موجودی کالای ساخته شده ۱/۱			×
قیمت تمام شده کالای آماده برای فروش			×××××
کسرمی‌شود : موجودی کالای ساخته شده ۱۲/۲۹			(××)
قیمت تمام شده کالای فروش رفته (قبل از کسر یا اضافه سربارجذب شده)			××××
کسریا (اضافه) می‌شود. اضافه (کسر) سربار جذب شده			×
قیمت تمام شده کالای فروش رفته			××××

باتوجه به جدول فوق درسیستم هزینه‌یابی نرمال درگزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته، کسر جذب سربار به بهای تمام شده کالای فروش رفته اضافه می‌شود و اضافه جذب سربار از بهای تمام شده کالای فروش رفته کسر می‌گردد. درهردوصورت نتیجه بدست آمده بهای تمام شده واقعی کالای فروش رفته خواهد بود.

اینک با ارائه یک مثال به تشریح مطالب فوق می‌پردازیم.

مثال : شرکت تولیدی مهران جهت محاسبه بهای تمام شده محصول از سیستم هزینه‌یابی سفارشات بر اساس روش هزینه‌یابی نرمال استفاده می‌نماید.

این شرکت به ساخت تابلوهایی با اندازه‌های مختلف اشتغال دارد،که با بکارگیری ورق‌های آهنی و رنگ و سایر مواد ساخته می‌شوند.

درتاریخ ۷/۱ دو سفارش دریافت می‌نماید و شماره‌های ۲۱ و۲۲ را به آن اختصاص می‌دهد.

سفارش شماره ۲۱ ساخت ۴۰۰ عدد تابلو به اندازه ۴۰× ۶۰ سانتی متر می‌باشد وباید تا تاریخ ۷/۲۵ به سفارش دهنده تحویل گردد. این سفارش جمعاً به مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسیده است.

سفارش به شماره ۲۲ ساخت ۷۰۰ عدد تابلو به اندازه ۶۰× ۱۰۰ سانتی متر است وباید تاتاریخ ۸/۲۰ به سفارش دهنده تحویل گردد. این سفارش جمعاً به مبلغ ۹,۱۰۰,۰۰۰ ریال به صورت نسیه به فروش رسید.

سفارش ۲۱ و ۲۲ در دودایره برش وتکمیل ساخته می‌شوند، اطلاعات مربوط به این دوسفارش به قرار زیر است.

۷/۳ خرید ۸۰۰ ورق آهن جمعاً به مبلغ ۱۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال به طورنسیه.

۷/۴ خرید ۲/۰۰۰ کیلو رنگ وسایر مواد جمعاً به مبلغ ۴,۸۰۰,۰۰۰ ریال به طورنقد

سایر اطلاعات به قرارزیراست.

۱ـ صدور مواد مستقیم به تولید

تاریخ	دوایر	شماره سفارش	تعداد	شرح	مبلغ
۷/۵	برش	۲۱	۹۶ ورق	آهن	۱,۴۴۰,۰۰۰ ریال
۷/۵	برش	۲۲	۴۲۰ ورق	آهن	۳,۷۸۰,۰۰۰ ریال
۷/۵	تکمیل	۲۱	۲۰۰ کیلو	رنگ وسایر	۴۸۰,۰۰۰ ریال
۷/۵	تکمیل	۲۲	۵۰۰ کیلو	رنگ و سایر	۱۲۰,۰۰۰ ریال

۲ـ هزینه دستمزد باتوجه به خلاصه لیست حقوق و دستمزد و مطابق باکارت اوقات کارکارگران استخراج شده است.

	شماره سفارش	دایره برش	دایره تکمیل	جمع
دستمزد مستقیم از تاریخ ۷/۵ تا ۷/۱۰	۲۱	۳۹۲,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	۶۳۲,۰۰۰
دستمزد مستقیم ازتاریخ ۷/۵ تا ۷/۱۰	۲۲	۵۱۴,۵۰۰	۴۶۰,۰۰۰	۹۷۴,۵۰۰
دستمزد غیرمستقیم		۵۲,۰۰۰	ـ	۵۲/۰۰۰
دستمزدمستقیم از ۷/۱۰تا۷/۱۸	۲۲	ـ	۲۵۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰
دستمزد غیرمستقیم		ـ	۲۶,۰۰۰	۲۶,۰۰۰

۳ـ سایرهزینه‌های غیرمستقیم واقعی انجام شده در دایره برش ودایره تکمیل عبارت است از:

	دایره برش	دایره تکمیلی
هزینه استهلاک ماشین آلات	۵۴,۰۰۰ ریال	۱۵,۰۰۰ ریال
هزینه بیمه‌های اجتماعی	۱۹۲,۰۰۰ ریال	۲۰۳,۰۰۰ ریال
هزینه بیمه کارخانه	۴۵,۰۰۰ ریال	۲۲,۰۰۰ ریال

۴ـ سربار ساخت به صورت زیر جذب تولید می گردد. سربار ساخت جذب شده پس از تکمیل هرسفارش محاسبه ومنظور می گردد.

الف) سربار ساخت جذب شده قسمت برش به نرخ ۷۰٪ دستمزد مستقیم

ب) سربار ساخت جذب شده دایره تکمیل به نرخ ۵۰٪ دستمزد مستقیم

۵ـ سفارش شماره ۲۱ درتاریخ ۷/۲۰ تکمیل ودرتاریخ ۷/۲۵ به خریدارتحویل گردیدوسفارش شماره ۲۲ درتاریخ ۸/۱۴ تکمیل شودر ۸/۱۸ به خریدار تحویل گردید.

مطلوبست:

۱ـ ثبت کلیه عملیات دردفتر روزنامه وانتقال آن به حساب‌های دفترکل (T)

۲ـ تهیه و تنظیم دوکارت هزینه سفارش برای سفارشات ۲۱ و ۲۲ محاسبه بهای تمام شده هرسفارش و نیز محاسبه سودیازیان حاصل از تولید وفروش این سفارشها.

حل مثال:

	دفتر معین	دفتر کل	
	مبلغ جز ریال	بدهکار ریال	بستانکار ریال
۱ـ۷/۳ کنترل موجودی مواد		۱۲,۰۰۰,۰۰۰	
حساب‌های پرداختنی			۱۲,۰۰۰,۰۰۰
ثبت خرید ۸۰۰ ورق آهن بطور نسیه			
۲ـ ۷/۴ کنترل موجودی مواد		۴,۸۰۰,۰۰۰	
بانک		۴,۸۰۰,۰۰۰	
ثبت خرید رنگ وسایرمواد			
		۵,۸۲۰,۰۰۰	
		۶,۹۰۰,۰۰۰	
۷/۵ـ۳ کنترل سفارشات درجریان ساخت			
سفارش ۲۱ (۱,۴۴۰,۰۰۰ + ۴۸۰,۰۰۰)	۱,۹۲۰,۰۰۰		
سفارش ۲۲ (۳,۷۸۰,۰۰۰ + ۱۲۰,۰۰۰)	۳,۹۰۰,۰۰۰		۵,۸۲۰,۰۰۰
کنترل موجودی مواد			۶,۹۰۰,۰۰۰
ثبت صدور مواد مستقیم به تولید			

شرح	جزء	کل
۷/۷ـ۴ کنترل سفارشات درجریان ساخت		۱,۶۰۶,۵۰۰
سفارش ۲۱ (۳۲۹,۰۰۰ + ۲۴۰,۰۰۰)	۶۳۲,۰۰۰	
سفارش ۲۲ (۵۱۴,۵۰۰ + ۴۶۰,۰۰۰)	۹۷۴,۵۰۰	
کنترل سربارساخت دایره برش		۵۲,۰۰۰
دستمزد غیرمستقیم	۵۲,۰۰۰	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		۱,۶۵۸,۵۰۰
ثبت دستمزد مستقیم وغیرمستقیم سفارشات		

شرح	جزء	کل
۷/۱۸ـ۵ کنترل سفارشات درجریان ساخت		۲۵۰,۰۰۰
سفارش ۲۲	۲۵۰,۰۰۰	
کنترل سربار ساخت دایره تکمیل		۲۶,۰۰۰
دستمزد غیرمستقیم	۲۶,۰۰۰	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		۲۷۶,۰۰۰
ثبت دستمزد مستقیم وغیرمستقیم سفارشات		

شرح	جزء	کل
۷/۲ـ۶ کنترل سربارساخت دایره برش		۲۹۱,۰۰۰
هزینه استهلاک ماشین آلات	۵۴,۰۰۰	
هزینه بیمه های اجتماعی	۱۹۲,۰۰۰	
هزینه بیمه کارخانه	۴۵,۰۰۰	
استهلاک انباشته ماشین آلات		۵۴,۰۰۰
سازمان تأمین اجتماعی		۱۹۲,۰۰۰
پیش پرداخت بیمه		۴۵,۰۰۰
ثبت هزینه‌های غیرمستقیم واقعی دایره برش		

شرح	جزء	کل
۷/۲۴ـ۷ کنترل سربار ساخت دایره تکمیل		۲۴۰,۰۰۰
هزینه استهلاک ماشین آلات	۱۵,۰۰۰	
هزینه بیمه‌های اجتماعی	۲۰۳,۰۰۰	
هزینه بیمه کارخانه	۲۲,۰۰۰	
استهلاک انباشته ماشین آلات		۱۵,۰۰۰
سازمان تامین اجتماعی		۲۰۳,۰۰۰
پیش پرداخت بیمه		۳۲,۰۰۰
ثبت هزینه‌های غیرمستقیم واقعی دایره تکمیل		

	دفتر معین	دفتر کل	
	ریال	ریال	ریال
۸ـ کنترل سفارشات درجریان ساخت		۱,۱۰۹,۵۵۰	
دایره برش:			
سفارش ۲۱	۲۷۴,۴۰۰		
سفارش ۲۲	۳۶۰,۱۵۰		
دایره تکمیل:			
سفارش ۲۱	۱۲۰,۰۰۰		
سفارش ۲۲	۳۵۵,۰۰۰		
کنترل سربارساخت دایره برش			۶۳۴,۵۵۰
کنترل سربارساخت دایره تکمیل			۴۷۵,۰۰۰
ثبت سربارساخت جذب شده سفارشات دردوایر			

محاسبات :

سربار ساخت جذب شده از حاصل ضرب مبنای واقعی درنرخ جذب سرباربدست می‌آید و از آنجا که نرخ جذب سربار دایره برش معادل ۷۰٪ دستمزد مستقیم این دایره ونرخ جذب سربار دایره تکمیل معادل ۵۰٪ دستمزد مستقیم این دایره است. سربار ساخت جذب شده هرسفارش در هر یک از دوایر برش وتکمیل به صورت زیر محاسبه می‌گردد.

سربار ساخت جذب شده سفارش ۲۱ در دایره برش	۳۹۲,۰۰۰ × ٪۷۰=۲۷۴,۴۰۰
سربار ساخت جذب شده سفارش ۲۲ در دایره برش	۵۱۴,۵۰۰ × ٪۷۰=۳۶۰,۱۵۰
سربار ساخت جذب شده سفارش ۲۱ در دایره تکمیل	۲۴۰,۰۰۰ ×٪۵۰=۱۲۰,۰۰۰
سربار ساخت جذب شده سفارش ۲۲ در دایره تکمیل	(۴۶۰,۰۰۰+۲۵۰,۰۰۰)× ٪۵۰=۳۵۵,۰۰۰
جمع سربار ساخت جذب شده دایره برش	۲۷۴,۴۰۰ +۳۶۰,۱۵۰=۶۳۴,۵۵۰
جمع سربار ساخت جذب شده دایره تکمیل	۱۲۰,۰۰۰ +۳۵۵,۰۰۰ =۴۷۵,۰۰۰
جمع سربار ساخت جذب شده دوایر	۶۳۴,۵۵۰+۴۷۵,۰۰۰ =۱,۱۰۹,۵۵۰

سفارش ۲۱

بدهکار	بستانکار
۱,۹۲۰,۰۰۰	
۶۳۲,۰۰۰	
۲۷۴,۴۰۰	
۱۲۰,۰۰۰	
۳,۹۴۶,۴۰۰	

سفارش ۲۲

بدهکار	بستانکار
۳,۹۰۰,۰۰۰	
۹۷۴,۵۰۰	
۲۵۰,۰۰۰	
۳۶۰,۰۰۰	
۳۵۵,۰۰۰	
۵,۸۳۹,۶۵۰	

شرح	ریال	ریال	ریال
۹ـ موجودی کالای ساخته شده		۸۷۸,۶۰۵۰	
کنترل سفارشات درجریان ساخت			۸۷۸,۶۰۵۰
سفارش ۲۱	۲,۹۴۶,۴۰۰		
سفارش ۲۲	۵۸۳۹۶۵۰		
ثبت بهای تمام شده سفارشات ساخته شده			

شرح	ریال	ریال	ریال
۱۰ـ قیمت تمام شده کالای فروش رفته		۸,۷۸۶,۰۵۰	
موجودی کالای ساخته شده			
سفارش ۲۱	۲,۹۴۶,۴۰۰		
سفارش ۲۲	۵,۸۳۹,۶۵۰		
ثبت قیمت تمام شده کالای فروش رفته			

کنترل سربار دایره تکمیل	
۲۶,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
۲۴۰,۰۰۰	۳۵۵,۰۰۰
	۲۰۹,۰۰۰

شرح	بدهکار	بستانکار
۱۱ـ کنترل سربار ساخت دایره برش	۲۹۱,۵۵۰	
کنترل سربار ساخت دایره تکمیل	۲۰۹,۰۰۰	
کسر یا اضافه جذب سربار		۵۰۰,۵۵۰
ثبت بستن حساب‌های کنترل سربارساخت دوایر		
۱۲ـ کسر یا اضافه جذب سربار	۵۰۰,۵۵۰	
قیمت تمام شده کالای فروش رفته		۵۰۰,۵۵۰
ثبت بستن حساب کسر یا اضافه جذب سربار با بهای تمام شده سفارشات فروش رفته		
۱۳ـ ۷/۲۵ بانک	۵,۰۰۰,۰۰۰	
فروش		۵,۰۰۰,۰۰۰
ثبت بهای فروش سفارش ۲۱ به صورت نقد		

۱۴ـ ۸/۲۰ حساب‌های دریافتنی	۹,۱۰۰,۰۰۰	
فروش		۹,۱۰۰,۰۰۰
ثبت بهای فروش سفارش ۲۲ به طور نسیه		

تذکر:

۱ـ برای هریک از دوایر تولیدی حساب کنترل سربار ساخت جداگانه درنظرگرفته می‌شود وکلیه هزینه‌های غیرمستقیم واقعی مربوط به آن دایره به این حساب، بدهکارمی‌گردد. از سوی دیگر با استفاده از جدول تسهیم ثانویه و با بکارگیری یک مبنای مناسب، نرخ جذب سربار ساخت برای هریک از دوایر تولیدی به صورت جداگانه محاسبه می‌گردد. از حاصل ضرب مبنای واقعی درنرخ جذب سربار ساخت هر دایره تولیدی، سربار ساخت جذب شده آن دایره محاسبه می‌گردد.

۲ـ درپایان دوره مالی از مقایسه هزینه‌های واقعی سربار هردایره با سربارساخت جذب شده همان دایره، کسر یا اضافه جذب سربار مربوط به همان دایره بدست می‌آید.

اگر هزینه‌های واقعی سرباربیشتر از سربارساخت جذب شده باشد، کسر جذب سربار و اگر هزینه‌های واقعی سربار کمترازسربارساخت جذب شده باشداضافه جذب سربارخواهیم داشت. درواقع طرف بدهکار حساب کنترل سربارساخت نشان دهنده هزینه‌های واقعی وطرف بستانکار حساب کنترل سربار ساخت نشان‌دهنده سربار ساخت جذب شده می‌باشد، مانده این حساب کسریا اضافه جذب سربارخواهد بود.

۳ـ برای بستن حساب کنترل سربار ساخت باید مانده این حساب به حساب کسر یا اضافه جذب سربار منتقل گردد. درمثال مربوط به شرکت تولیدی مهران که دارای دو دایره تولیدی برش وتکمیل است، حساب کنترل سربار ساخت دایره برش مبلغ ۲۹۱,۵۵۰ ریال مانده بستانکار وحساب کنترل سربار ساخت دایره تکمیل مبلغ ۲۰۹,۰۰۰ ریال مانده بستانکار دارد. برای بستن این دوحساب باید آنها بدهکارشده ودرمقابل حساب کسر یا اضافه جذب سربار معادل جمع این دو مبلغ بستانکارخواهد شد.

۴ـ حساب کسریا اضافه جذب سربارکه حسابی است، موقت به دوصورت بسته خواهد شد.

الف) چنانچه مبلغ کسریا اضافه جذب سربار قابل ملاحظه نباشد، به حساب قیمت تمام شده کالای فروش رفته منتقل می‌گردد. دراین کتاب به همین صورت عمل خواهد شد.

ب) اگر مبلغ کسر یا اضافه جذب سربار مبلغ قابل ملاحظه باشد باید به حساب سفارشات در جریان ساخت، کالای ساخته شده و بهای تمام شده کالای فروش رفته سرشکن شود این تخصیص به نسبت سربار جذب شده هریک از این حساب‌ها یا مانده پایان دوره این حساب‌ها انجام خواهد شد. این موضوع سال‌های بعد در سطوح بالاتر تحصیلی مورد مطالعه قرار خواهد گرفت.

۵ـ با فرض اینکه سفارش شماره ۲۱ به صورت نقد وسفارش ۲۲ به صورت نسیه به فروش رسیده باشد. ثبت های مربوط انجام شده است (ثبت ۱۳و۱۴).

۶ـ شکل‌های شماره (۲ـ۶و ۳ـ۶) دوکارت هزینه سفارش مربوط به سفارشات ۲۱ و ۲۲ می‌باشد.

۷ـ با کسر بهای تمام شده سفارش‌های ۲۱و۲۲ از بهای فروش این دو سفارش، سودیا زیان حاصل از تولید و فروش آنها محاسبه می‌گردد.

ریال سود ویژه سفارش ۲۱ ۲/۰۵۳/۶۰۰= ۲/۹۴۶/۴۰۰ ـ ۵/۰۰۰/۰۰۰

ریال سود ویژه سفارش ۲۲ ۳,۲۶۰,۳۵۰ = ۵,۸۳۹,۶۵۰ ـ ۹/۱۰۰/۰۰۰

حساب‌های دفتر کل

کنترل موجودی مواد

۱) ۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۳) ۵,۸۲۰,۰۰۰
۲) ۴,۸۰۰,۰۰۰	۱۰,۹۸۰,۰۰۰
مانده ۱۰,۹۸۰,۰۰۰	

کنترل سفارشات درجریان ساخت

۳) ۵,۸۲۰,۰۰۰	۹) ۸,۷۸۶,۰۵۰
۴) ۱,۶۰۶,۵۰۰	
۵) ۲۵۰,۰۰۰	
۸) ۱,۱۰۹,۵۵۰	

کنترل هزینه حقوق و دستمزد

××××××	۴) ۱,۶۵۸,۵۰۰
	۵) ۲۷۶,۰۰۰

موجودی کالای ساخته شده

۹) ۸,۷۸۶,۰۵۰	۱۰) ۸,۷۸۶,۰۵۰

کنترل سربار ساخت دایره برش

۴) ۵۲,۰۰۰	۸) ۶۳۴,۵۵۰
۶) ۲۹۱,۰۰۰	
۱۱) ۲۹۱,۵۵۰	

کسر یا اضافه جذب سربار

۱۲) ۵۰۰,۵۵۰	۱۱) ۵۰۰,۵۵۰

کنترل سربار دایره تکمیل

۵) ۲۶,۰۰۰	۸) ۴۷۵,۰۰۰
۷) ۲۴۰,۰۰۰	
۱۱) ۲۰۹,۰۰۰	

قیمت تمام شده کالای فروش رفته

۱۰) ۸,۷۸۶,۰۵۰	۱۲) ۵۰۰,۵۵۰
۸,۲۸۵,۵۰۰	

فروش

	۱۳) ۵,۰۰۰,۰۰۰
	۱۴) ۹,۱۰۰,۰۰۰

درصورتی که کسر یا اضافه جذب سربار کارخانه به قیمت تمام شده کالای فروش رفته بسته شود، صورت قیمت تمام شده کالای ساخته شده وفروش رفته به صورت جدول (۵ـ۶) ارائه می گردد.

فرم شماره ۳ـ۶

کارت هزینه سفارش

شماره سفارش ۲۱ — نام مشتری

تاریخ شروع ۷/۱/**۱۳ — تعداد سفارش ۴۰۰ عدد تابلو

تاریخ تحویل ۷/۲۵/**۱۳ — مشخصات سفارش ابعاد ۶۰×۴۰ باورق آهن

دایره برش — بهای فروش یک واحد ۱۲,۵۰۰ ریال

مواد مستقیم			کارمستقیم			سربارمستقیم		
تاریخ	شرح	مبلغ	تاریخ	شرح	مبلغ	تاریخ	شرح	مبلغ
۷/۵	آهن ورق	۱,۴۴,۰۰۰	۷/۵		۳۹۲,۰۰۰			۲۷۴,۴۰۰
	جمع	۱,۴۴۰,۰۰۰			۳۹۲,۰۰۰			۲۷۴,۴۰۰

دایره تکمیل

مواد مستقیم			کارمستقیم			سربار ساخت		
تاریخ	شرح	مبلغ	تاریخ	شرح	مبلغ	تاریخ	شرح	مبلغ
۷/۸	رنگ	۴۸۰,۰۰۰	۷/۸		۲۴۰,۰۰۰			۱۲۰,۰۰۰
	جمع	۴۸۰,۰۰۰			۲۴۰,۰۰۰			۱۲۰,۰۰۰

خلاصه هزینه‌ها

	دایره برش	دایره تکمیل	جمع
مواد مستقیم	۱,۴۴۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	۱,۹۲۰,۰۰۰
کارمستقیم	۳۹۲,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	۶۳۲,۰۰۰
سربارساخت	۲۷۴,۴۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۳۹۴,۴۰۰
جمع*	۲,۱۰۶,۴۰۰	۸۴۰,۰۰۰	۲,۹۴۶,۴۰۰

* قبل از تخصیص اضافه جذب سربار

فرم شماره ۴ـ۶

کارت هزینه سفارش

شماره سفارش ۲۲ — نام مشتری:

تاریخ شروع ۱۳xx/۱ — تعداد سفارش: ۷۰۰ عدد تابلو

تاریخ تحویل ۱۳xx/۸/۲۰ — مشخصات سفارش ابعاد ۶۰×۱۰۰ باورق آهن

بهای فروش یک واحد: آهن ورق ۱۳/۰۰۰ ریال

دایره برش

مواد مستقیم			کارمستقیم			سربارمستقیم		
تاریخ	شرح	مبلغ	تاریخ	شرح	مبلغ	تاریخ	شرح	مبلغ
۷/۵	آهن ورق	۳,۷۸۰,۰۰۰	۷/۵		۵۱۴,۵۰۰			۳۶۰,۱۵۰
جمع		۳,۷۸۰,۰۰۰			۵۱۴,۵۰۰			۳۶۰,۱۵۰

دایره تکمیل

مواد مستقیم			کارمستقیم			سربار ساخت		
تاریخ	شرح	مبلغ	تاریخ	شرح	مبلغ	تاریخ	شرح	مبلغ
۷/۸	رنگ	۱۲۰,۰۰۰	۷/۱۰		۴۶۰,۰۰۰ ۲۵۰,۰۰۰			۳۵۵,۰۰۰
جمع		۱۲۰,۰۰۰			۷۱۰,۰۰۰			۳۵۵,۰۰۰

خلاصه هزینه‌ها

	دایره برش	دایره تکمیل	جمع
مواد مستقیم	۳,۷۸۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۳,۹۰۰,۰۰۰
کارمستقیم	۵۱۴,۵۰۰	۷۱۰/۰۰۰	۱,۲۲۴,۵۰۰
سربارساخت	۳۶۰,۱۵۰	۳۵۵,۰۰۰	۷۱۵,۱۵۰
جمع	۴,۶۵۴,۶۵۰	۱۱,۸۵,۰۰۰	۵۸,۳۹,۶۵۰

شرکت تولیدی مهران
صورت قیمت تمام شده کالای ساخته شده و کالای فروش رفته
برای سال منتهی به ۱۳xx/۱۲/۲۹

	ریال	ریال	ریال
موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره			-۰-
اضافه می‌شود : هزینه‌های طی دوره			
مواد مستقیم :			
موجودی مواد اول دوره	-۰-		
اضافه می‌شود: مواد خریداری شده طی دوره	۱۶,۸۰۰,۰۰۰		
مواد حاضر به مصرف	۱۶,۸۰۰,۰۰۰		
کسرمی‌شود: موجود مواد پایان دوره	۱۰,۹۸۰,۰۰۰		
مواد مستقیم مصرف شده		۵,۸۲۰,۰۰۰	
کارمستقیم		۱,۸۵۶,۵۰۰	
سربار ساخت جذب شده		۱,۱۰۹,۵۵۰	
جمع هزینه‌های تولید طی دوره			۸۷۸۶۰۵۰
قیمت تمام شده کالای درجریان ساخت طی دوره			۸۷۸۶۰۵۰
کسرمی‌شود موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره			-۰-
قیمت تمام شده کالای ساخت شده طی دوره			۸۷۸۶۰۵۰
اضافه می‌شود: موجودی کالای ساخته شده اول دوره			-۰-
قیمت تمام شده کالای آماده برای فروش			۸۷۸۶۰۵۰
کسرمی‌شود: موجودی کالای ساخته شده پایان دوره			-۰-
قیمت تمام شده کالای فروش رفته قبل از کسر یا اضافه جذب سربار			۸,۷۸۶,۰۵۰
کسرمی‌شود: اضافه جذب سربار			۵۰۰,۵۵۰
قیمت تمام شده کالای فروش رفته طی دوره			۸,۲۸۵,۵۰۰

تذکر:

۱ـ درمثال مربوط به شرکت تولیدی مهران موجودی کالای درجریان ساخت وموجودی کالای ساخته شده درابتداوپایان دوره مالی وجود ندارد. درواقع گزارش فوق مربوط به دوسفارش ۲۱و۲۲ می‌باشد.

۲ـ اضافه جذب سربارازبهای تمام شده کالای فروش رفته (قبل‌از تعدیل) کسرمی گردد، تابهای تمام شده واقعی کالای فروش رفته به دست آید.

الف) پرسش‌ها

۱ـ برای محاسبه بهای تمام شده محصول چند سیستم اصلی وجودداردآنها را نام ببرید.

۲ـ آیا استفاده از یک سیستم هزینه‌یابی دراختیارحسابدار است؟ توضیح دهید.

۳ـ سیستم هزینه‌یابی سفارشات درچه شرایط ودرکدام واحدهای تولیدی کاربرد دارد، ضمن شرح مطلب سه نمونه رانام ببرید.

۴ـ مشخصات یک کارت هزینه سفارش را شرح دهید.

۵ـ ازکارت هزینه سفارش به چه منظور استفاده می‌شود؟

۶ـ سود یا زیان واحد تولیدی که درپایان دوره ویا در زمان‌های کوتاه ترمحاسبه می‌شود. نشان‌دهنده چه نوع سود و زیانی است؟ شرح دهید.

۷ـ آیا سودیا زیان واحد تولیدی که درپایان دوره محاسبه شده سودیازیان حاصل از تولید وفروش یک سفارش خاص را به صورت جداگانه نشان می‌دهد؟ شرح دهید.

۸ـ سود یا زیان حاصل از فروش یک واحد از هر سفارش به چه صورت محاسبه می‌شود؟ با ارائه یک مثال آن را شرح دهید.

۹ـ درکارت هزینه سفارش کدام‌یک ازعوامل مربوط به یک سفارش درج می گردد؟ شرح دهید.

۱۰ـ روش‌های محاسبه بهای تمام شده درسیستم هزینه‌یابی سفارشات را نام ببرید.

۱۱ـ چه تفاوت‌هایی بین روش‌های محاسبه بهای تمام شده محصول وجود دارد؟ شرح دهید.

۱۲ـ در روش هزینه‌یابی واقعی عوامل هزینه شامل مواد، دستمزد و سربار با چه قیمتی به حساب‌ها منظور می‌شود؟

۱۳ـ در روش هزینه‌یابی نرمال عوامل هزینه به چه قیمتی درحساب‌ها منظور می‌شوند؟

۱۴ـ در روش هزینه‌یابی استاندارد، عوامل هزینه به چه قیمتی به حساب‌ها منظور می‌شوند؟

۱۵ـ در روش‌های هزینه‌یابی عوامل هزینه به کدام حساب، بدهکار و به کدام حساب بستانکارمی‌شود؟ توضیح دهید.

۱۶ـ سه سند ومدرک لازم درهزینه‌یابی سفارشات را نام ببرید.

۱۷ـ استفاده از هزینه های واقعی سربار کارخانه در ماه‌های مختلف چه اشکالی درمحاسبه بهای تمام شده محصول بوجود می آورد ؟ توضیح دهید.

۱۸ـ زمان صدور مواد مستقیم وغیرمستقیم به تولید، کدام حساب‌ها، بدهکارمی‌شوند؟

۱۹ـ درپایان دوره مالی حساب‌های بهای تمام شده کالای فروش رفته و فروش باکدام حساب بسته می‌شوند؟ توضیح دهید.

۲۰ـ کسریا اضافه جذب سربارازمقایسه کدام گروه ازهزینه‌ها بدست می آید؟

۲۱ـ اگرمشخصات دوایر تولیدی ازهرنظریکسان باشد، به نظرشما باید برای این قبیل دوایر یک نرخ جذب سربار مشترک محاسبه شود یا برای هر دایره تولیدی نرخ جذب سربارجداگانه محاسبه شود؟ شرح دهید.

۲۲ـ اگردوایر تولیددارای مشخصات یکسان نباشند محاسبه نرخ جذب سربارمشترک برای این قبیل دوایر چه اشکالاتی را به همراه خواهدداشت؟ شرح دهید.

ب) پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ کدام‌یک از عوامل تشکیل‌دهنده بهای تمام شده در روش هزینه‌یابی نرمال براساس مبلغ واقعی به حساب ها منظور می‌شود؟

الف) مواد اولیه، سربارساخت
ب) مواد اولیه، دستمزد مستقیم
ج) فقط مواد اولیه
د) فقط دستمزد مستقیم

۲ـ سربارجذب شده هرسفارش چه موقع محاسبه می‌شود؟

الف) درابتدای دوره مالی
ب) درپایان دوره مالی
ج) پس از تکمیل سفارش
د) زمان فروش سفارش

۳ـ به ازای موادمستقیم صادره به تولید برای ساخت سفارشات کدام حساب بدهکار می‌شود؟

الف) حساب موجودی کالای ساخته شده
ب) حساب کنترل سربارساخت
ج) حساب هزینه‌های واقعی انجام شده
د) حساب کنترل سفارشات درجریان ساخت

۴ـ کسر یا اضافه جذب سربار از اختلاف کدامیک از موارد زیر به دست می‌آید؟

الف) هزینه‌های واقعی انجام شده وسربار ساخت پیش بینی شده
ب) هزینه‌های واقعی انجام شده یا سربار ساخت جذب شده
ج) سربار ساخت پیش بینی شده وسربار ساخت جذب شده
د) سربار ساخت واقعی با نرخ جذب سربار

۵ـ درسیستم هزینه‌یابی سفارشات با استفاده از روش هزینه‌یابی نرمال، مواد غیرمستقیم خریداری شده به کدام یک از این حساب‌ها، بدهکارمی‌شود؟

الف) حساب کنترل سربار ساخت
ب) حساب کنترل کالای درجریان ساخت
ج) حساب کنترل موجودی مواد
د) سربار ساخت جذب شده

۶ـ فوق‌العاده دستمزد اضافه‌کاری کارگران به کدام‌یک از دلایل زیر می‌تواند به حساب سفارش خاص منظور شود؟

الف) عقب ماندگی تولید به علت قطع جریان برق
ب) تقاضای سفارش دهنده مبنی برتحویل زودتر سفارش
ج) افزایش میزان تولید
د) عدم برنامه ریزی صحیح تولید از سوی مدیران

۷ـ شرکت تولیدی گرجی بهای تمام شده محصول را براساس سیستم سفارشات و با استفاده از روش هزینه‌یابی نرمال محاسبه می‌نماید. محصولات در دودایره الف وب تولید می‌شوند ونرخ جذب سرباردایره تولیدی الف معادل ۵۰٪ دستمزد مستقیم وبرای دایره تولیدی ب ۱۵۰٪ دستمزد مستقیم می‌باشد. یک سفارش با شماره (۵۱) در دوره مالی جاری شروع و در همین دوره تکمیل شده است. هزینه‌های انجام شده برای تکمیل این سفارش به قرار صفحه بعد است:

	دایره تولیدی الف	دایره تولیدی ب
مواد اولیه	۷۵,۰۰۰ ریال	۳۰,۰۰۰ ریال
کارمستقیم	؟	۱۲,۰۰۰ ریال
سربار ساخت	۱۸,۰۰۰ ریال	؟

بهای تمام شده سفارش (۵۱) چند ریال است؟

الف) ۱۶۲,۰۰۰ ریال　　ب) ۱۷۷,۰۰۰ ریال　　ج) ۲۰۴,۰۰۰ریال　　د) ۱۸۹,۰۰۰ ریال

اطلاعات بدست آمده از دفاتر شرکت سهامی‌نامجو درسال مالی جاری به قرارزیر است

	اول دوره	پایان دوره
موجودی مواد اولیه	۱۹۰,۰۰۰ ریال	۱۵۰,۰۰۰ ریال
موجودی کالای درجریان ساخت	۱۲۰,۰۰۰ ریال	۸۵,۰۰۰ ریال
موجودی کالای ساخته شده	۲۶۵,۰۰۰ ریال	۲۱۰,۰۰۰ ریال

سایر اطلاعات به قرارزیراست

خرید مواد اولیه	۴۱۰,۰۰۰ ریال
دستمزد مستقیم	۳۵۰,۰۰۰ ریال

نرخ ساعتی دستمزد ۲۵ ریال است

نرخ جذب سربار درهرساعت ۸ ریال محاسبه شده است.

باتوجه به اطلاعات فوق به سؤالات ۸،۹و۱۰ پاسخ صحیح را انتخاب کنید.

۸ـ بهای اولیه محصولات ساخته شده چه مبلغ است؟

الف) ۷۲۰,۰۰۰ ریال　　ب) ۳۷۰,۰۰۰ ریال　　ج) ۸۰۰,۰۰۰ ریال　　د) ۴۵۰,۰۰۰ ریال

۹ـ هزینه تبدیل محصولات ساخته شده چه مبلغ است؟

الف) ۵۲۲,۰۰۰ ریال　　ب) ۵۶۲,۰۰۰ ریال　　ج) ۴۶۲,۰۰۰ ریال　　د) ۳۵۰,۰۰۰ریال

۱۰ـ بهای تمام شده کالای ساخته شده چه مبلغ است؟

الف) ۸۷۷,۰۰۰ ریال　　ب) ۹۴۷,۰۰۰ ریال　　ج) ۹۱۲,۰۰۰ ریال　　د) ۱,۰۰۲,۰۰۰ریال

اطلاعات بدست آمده از دفاتر کارخانه آزمایش درپایان دوره مالی به صورت زیر است.

	اول دوره	پایان دوره
موجودی مواد اولیه	۴۲۰,۰۰۰ریال	۴۸۰,۰۰۰ ریال
موجودی کالای درجریان ساخت	۵۰۰,۰۰۰ ریال	۷۰۰,۰۰۰ ریال
موجودی کالای ساخته شده	۹۵۰,۰۰۰ ریال	۶۵۰,۰۰۰ ریال
دستمزد مستقیم		۵۵۰,۰۰۰
سربار ساخت جذب شده		۲۵۰,۰۰۰
بهای تمام شده کالای ساخته شده		۲,۷۰۰,۰۰۰

با استفاده از اطلاعات فوق در سؤالات ۱۱و۱۲و۱۳ پاسخ صحیح را انتخاب کنید.

۱۱ـ مواد مصرفی طی دوره چه مبلغ است؟

الف) ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال   ب) ۲,۱۰۰,۰۰۰ ریال

ج) ۲,۹۰۰,۰۰۰ ریال   د) ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال

۱۲ـ بهای مواد خریداری شده چه مبلغ است؟

الف) ۲,۴۶۰,۰۰۰ ریال   ب) ۱,۳۶۰,۰۰۰ ریال

ج) ۲,۱۶۰,۰۰۰ ریال   د) ۲,۹۶۰,۰۰۰ ریال

۱۳ـ بهای تمام شده کالای فروش رفته چه مبلغ است؟

الف) ۳,۸۰۰,۰۰۰ ریال   ب) ۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال

ج) ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال   د) ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۱۴ـ دستمزد غیرمستقیم جزء کدام‌یک از موارد زیر است ودرچه گروهی طبقه‌بندی می‌شود؟

الف) هزینه‌های دوره   ب) بهای اولیه   ج) هزینه‌های سربار   د) هزینه تبدیل

۱۵ـ کارخانه تولیدی اروند اطلاعات زیرراکه مربوط به دوره مالی جاری است درپایان دوره اعلام نموده است. دراین کارخانه دوسفارش با شماره های ۱۰و۱۱ درجریان ساخت است که اطلاعات مربوط به آنها عبارت است از:

	سفارش شماره ۱۰	سفارش شماره ۱۱
مواد اولیه	۲۰,۰۰۰ ریال	۳۰,۰۰۰ ریال
کارمستقیم	۱۴,۰۰۰ ریال	۱۶,۰۰۰ ریال
نرخ جذب سربار	۵۰٪ دستمزد	۵۰٪ دستمزد

درپایان دوره مالی پس از مشخص شدن هزینه‌های واقعی سربار، سربار ساخت سفارش شماره (۱۰) مبلغ ۸,۰۰۰ ریال وسربار ساخت سفارش (۱۱) مبلغ ۵,۰۰۰ ریال می‌باشد. اگر سفارش شماره (۱۰) درپایان دوره مالی تکمیل شده باشد. مانده حساب موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره براساس روش هزینه‌یابی نرمال کدام است ؟

الف) ۹۵,۰۰۰ ریال   ب) ۹۳,۰۰۰ ریال   ج) ۵۱,۰۰۰ ریال   د) ۵۴,۰۰۰ ریال

ج) مسائل

۱ـ۶ـ شرکت سهامی کارتن ایران ازسیستم هزینه‌یابی سفارش استفاده می‌نماید. اطلاعات مربوط به دوره مالی جاری از دفاترشرکت استخراج شده است.

	اول دوره	پایان دوره
موجودی مواد مستقیم	۱,۲۵۰,۰۰۰ ریال	۱,۴۶۰,۰۰۰ ریال
موجودی سفارشات درجریان ساخت	۷۸۰,۰۰۰ ریال	۱,۱۳۰,۰۰۰ ریال
موجودی کالای ساخته شده	۱,۹۰۰,۰۰۰ ریال	۲,۱۰۰,۰۰۰ ریال
خرید مواد طی دوره	۳,۱۸۰,۰۰۰ ریال	

کارمستقیم	۲,۱۷۰,۰۰۰ ریال
سربار ساخت به نرخ ۶۰٪ دستمزد مستقیم	۱,۳۰۲,۰۰۰ ریال
هزینه‌های واقعی سربار درپایان دوره	۱,۱۸۲,۰۰۰ ریال

مطلوبست :

تهیه صورت قیمت تمام شده کالای ساخته شده و فروش رفته شرکت

۲ـ۶ـ شرکت سهامی کاردان جهت محاسبه بهای تمام شده محصول ازسیستم هزینه یابی سفارشات استفاده می‌نماید و اطلاعات مربوط به موجودی‌های اول دوره به قرارزیراست:

موجودی مواد مستقیم	۱,۱۵۰,۰۰۰ ریال
موجودی کالای درجریان ساخت (سفارش ۱۱۰)	۵۶۵,۰۰۰ ریال
موجودی کالای ساخته شده (۱۰۶)	۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال

سایر اطلاعات:

۱ـ دراین شرکت سه سفارش با شماره های (۱۱۰، ۱۱۱و ۱۱۲) درجریان ساخت می‌باشد.

۲ـ مواد مستقیم خریداری شده مبلغ ۴,۶۰۰,۰۰۰ ریال ومواد غیرمستقیم خریداری شده مبلغ ۴۲۰,۰۰۰ ریال به صورت نقدمی‌باشد.

۳ـ صدور مواد مستقیم به تولید مبلغ ۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال است که برای سفارشات ۱۱۰، ۱۱۱ و۱۱۲ به ترتیب مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال ۱,۶۵۰,۰۰۰ ریال و ۱,۳۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۴ـ صدور مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال مواد غیرمستقیم به تولید.

۵ـ دستمزد مستقیم سفارشات ۱۱۰، ۱۱۱و۱۱۲ به ترتیب ۱۷۰,۰۰۰ ریال ۴۶۵,۰۰۰ ریال و ۳۸۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۶ـ دستمزد غیرمستقیم مبلغ ۱۵۵,۰۰۰ ریال است.

۷ـ سایرهزینه های غیرمستقیم واقعی مبلغ ۳۶۵,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۸ـ هزینه های واقعی سربار با درصدهای زیربین سفارشات سرشکن می گردد.سفارش ۱۱۰ ۲۰٪، سفارش ۱۱۱ ۵۵٪، وسفارش شماره۱۱۲ ۲۵٪

۹ـ طی دوره مالی جاری سفارشات ۱۱۰و۱۱۱ تکمیل گردیده است.

۱۰ـ سفارشات شماره (۱۰۶و۱۱۰) به خریدار تحویل گردید.

مطلوبست :

۱ـ ثبت عملیات مربوط به دوره مالی دردفترروزنامه وانتقال اقلام به دفتر کل به فرم (T)

۲ـ تهیه سه کارت هزینه سفارش ومحاسبه بهای تمام شده هرسفارش درکارت مربوط

۳ـ تهیه صورت قیمت تمام شده کالای ساخته شده وکالای فروش رفته برای دوره مالی

۳ـ۶ـ شرکت سهامی‌باستان که یک واحد تولیدی است از سیستم هزینه یابی سفارشات جهت محاسبه بهای تمام شده محصول استفاده می‌نماید. اطلاعات زیر در تیر ماه سال جاری دردست است.

۱ـ یک سفارش با شماره (۴۵) به عنوان موجودی سفارشات درجریان ساخت اول دوره شرکت وجوددارد که

بهای تمام شده آن درابتدای دوره مالی شامل اقلام زیراست:

مواد اولیه	۱۸۴,۰۰۰ ریال
کارمستقیم	۱۲۸,۰۰۰ ریال
سربار ساخت جذب شده	۶۴,۰۰۰ ریال
جمع	۳۷۶,۰۰۰ ریال

۲ـ سربارساخت برمبنای ۵۰٪ کارمستقیم جذب تولید می‌شود ودرپایان هرماه کسر یا اضافه جذب سربار محاسبه و به قیمت تمام شده کالای فروش رفته انتقال می‌یابد.

۳ـ دوسفارش با شماره های ۴۶و۴۷ در اوایل تیرماه دریافت شدواقدام به تولید آنها گردید.

۴ـ جمع مواد مصرف شده درتیرماه مبلغ ۴۲۶,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۵ـ جمع هزینه کارمستقیم درتیرماه مبلغ ۲۵۲,۰۰۰ ریال است.

۶ـ جمع هزینه‌های واقعی سربار ساخت درپایان تیرماه مبلغ ۲۲۰,۰۰۰ ریال است.

۷ـ درپایان تیرماه سفارشات ۴۵و۴۶ تکمیل گردید، ولی سفارش شماره ۴۷ به عنوان موجودی کالای درجریان ساخت می‌باشد که باید در مردادماه تکمیل شود. هزینه مواد مستقیم وکارمستقیم سفارش شماره ۴۷ به ترتیب مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال و ۵۶,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست :

۱ـ محاسبه قیمت تمام شده کالای ساخته شده درتیرماه سال جاری

۲ـ محاسبه کسر یا اضافه جذب سربار درپایان تیرماه

۴ـ۶ـ شرکت تولیدی آرمان ازسیستم هزینه‌یابی سفارشات جهت محاسبه بهای تمام شده محصول استفاده می‌نماید. اطلاعات مربوط به عملیات شهریور ماه سال جاری به قرار زیر است:

موجودی کالای درجریان ساخت ۶/۱	۳۷۵,۰۰۰ ریال
خرید مواد اولیه به صورت نقد	۴۵۰,۰۰۰ ریال
صدور مواد اولیه به تولید	۲۴۰,۰۰۰ ریال
صدور مواد غیرمستقیم	۹۰,۰۰۰ ریال
دستمزد مستقیم	۷۲۰,۰۰۰ ریال
دستمزد غیرمستقیم	۳۶۰,۰۰۰ ریال
سربارساخت واقعی	۷۶۰,۰۰۰ ریال

سربار ساخت جذب شده با نرخ ۱۸۵٪ دستمزد مستقیم

سفارشاتی به قیمت تمام شده ۱,۳۲۰,۰۰۰ ریال درشهریورماه تکمیل گردید. سفارشاتی به قیمت تمام شده ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال با ۲۵٪ سود نسبت به قیمت تمام شده نقداً به فروش رسید.

مطلوبست :

۱ـ ثبت کلیه عملیات مربوطه به شهریورماه در دفتر روزنامه

۲ـ تعیین مانده حساب کالای درجریان ساخت پایان دوره

۳ـ محاسبه کسریا اضافه جذب سربار و انتقال این مانده به حساب قیمت تمام شده کالای فروش رفته.

۵ـ۶ـ شرکت سهامی‌پاک وش دارای دودایره ماشین کاری ومونتاژمی‌باشد. اطلاعات مربوط به تولید در دی ماه سال جاری به قرارزیراست:

خرید مواد اولیه	۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال
صدور مواد مستقیم به تولید	۹۶۰,۰۰۰ ریال
صدور مواد غیرمستقیم	۸۰,۰۰۰ ریال
دستمزد مستقیم	۷۸۰,۰۰۰ ریال
دستمزد غیرمستقیم	۱۰۰,۰۰۰ ریال
هزینه بیمه وتعمیر	۲۴۰,۰۰۰ ریال
هزینه استهلاک ماشین آلات	۱۲۰,۰۰۰ ریال

سربار کارخانه از قرار۵۴ ریال برای هرساعت کارمستقیم جذب سفارشات می گردد و ساعت کارمستقیم انجام شده ۱۹,۶۰۰ ساعت می‌باشد.

کالای ساخته شده به مبلغ ۲,۱۷۶,۰۰۰ ریال به انبار کالای ساخته شده منتقل گردید کالایی به قیمت تمام شده ۲,۰۵۰,۰۰۰ ریال به مبلغ ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال نقداً به فروش رسید.

مطلوبست :

۱ـ ثبت کلیه عملیات دردفترروزنامه و انتقال آن به حساب‌های دفترکل

۲ـ محاسبه کسر یا اضافه جذب سربار.

۳ـ ثبت بستن کسریا اضافه جذب سربار با قیمت تمام شده کالای فروش رفته.

۴ـ مانده حساب‌های کنترل کالای درجریان ساخت و موجودی کالای ساخته شده رانشان دهید.

۶ـ۶ـ شرکت سهامی‌سرو به ساخت یک سفارش با شماره (۱۶۱) اشتغال دارد اطلاعات مربوط به این سفارش به قرارزیراست :

الف) صدورمبلغ ۱۵۳,۰۰۰ ریال مواد مستقیم به تولید طی برگ درخواست مواد شماره ۷۱

ب) برای ساخت این سفارش ۱۰ساعت کارروزانه به مدت ۶ روز لازم است. نرخ ساعتی دستمزد ۲۵۰ ریال و چنانچه بیش از ۵۰ ساعت کار عادی لازم باشد مابه التفاوت به عنوان اضافه کاری محسوب شده و برای هرساعت کار اضافی ۴۰٪علاوه بردستمزد عادی پرداخت خواهد شد.

ج) سربار ساخت معادل ۶۰٪ دستمزد مستقیم جذب سفارش می گردد.

د) تعداد تولید این سفارش ۸۰ واحد محصول می‌باشد.

هـ) شروع سفارش درتاریخ ۲/۱ و تاریخ تحویل آن درتاریخ ۲/۲۵ سال جاری می‌باشد.

و) بهای فروش یک واحد محصول از این سفارش ۶/۰۰۰ ریال است.

ز) هزینه‌های اداری، توزیع و فروش معادل ۴٪ جمع مبلغ فروش می‌باشد.

مطلوبست : تهیه یک کارت هزینه برای سفارش شماره (۱۶۱) و محاسبه بهای تمام شده سفارش فروش رفته

و محاسبه سود یا زیان حاصل از فروش درکارت

۷ـ۶ـ شرکت تولیدی بامداد بهای تمام شده محصولات تولیدی را با بکارگیری سیستم هزینه یابی سفارش کارمحاسبه می‌نماید. تولید این شرکت ساخت ماشین‌های مخصوص است.

اطلاعات زیر مربوط به تاریخ ۷/۱ سال جاری (اول دوره مالی) می‌باشد:

موجودی مواد اولیه در ۷/۱	۳۸۵,۰۰۰ ریال
موجودی کار درجریان ساخت ۷/۱	۱۲۰,۰۰۰ ریال

صورت هزینه سفارش اقلام مربوط به موجودی کاردرجریان ساخت اول دوره را نشان می‌دهد.

مواد اولیه	۶۰,۰۰۰ ریال
دستمزد مستقیم	۴۰,۰۰۰ ریال
سربار ساخت جذب شده	۲۰,۰۰۰ ریال
جمع	۱۲۰,۰۰۰ ریال

عملیات انجام شده درمهرماه سال جاری به قرارزیراست:

خرید مواد اولیه به مبلغ ۶۵۰,۰۰۰ ریال

دستمزد مستقیم مربوط به سفارشات ساخته شده شامل ۷,۵۰۰ ساعت کارمستقیم به نرخ ساعتی ۶۵ ریـــال می‌باشد.

سربارساخت به نرخ ۲۵ ریال درهرساعت جذب تولید می گردد.

درتاریخ ۷/۳۰ سال جاری (پایان دوره مالی) موجودی‌ها شامل اقلام زیراست:

موجودی مواد اولیه	۴۱۵/۰۰۰ ریال	
موجودی کاردرجریان ساخت :		
موادمستقیم	۱۴۵,۰۰۰ ریال	
دستمزد مستقیم		۱۳۵,۰۰۰ ریال
سربار ساخت جذب شده		۱۱۰,۰۰۰ ریال
جمع		۳۹۰,۰۰۰ ریال

مطلوبست : تهیه صورت قیمت تمام شده محصولات ساخته شده

۸ـ۶ـ شرکت سهامی برکت ازسیستم هزینه‌یابی سفارشات جهت محاسبه بهای تمام شده کالای ساخته شده استفاده می‌نماید. این شرکت یک نوع محصول تولید می‌نماید.

اطلاعات زیر درسال مالی جاری از دفاتر ومدارک شرکت استخراج شده است.

۱ـ جمع هزینه‌های تولید درسال مالی مبلغ ۲۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. این هزینه‌ها شامل مواد ودستمزد براساس مبالغ واقعی وسربار ساخت جذب شده می‌باشد. نرخ جذب سربار براساس دستمزد مستقیم محاسبه شده است.

۲ـ قیمت تمام شده کالای ساخته شده طی دوره مبلغ ۱۸,۹۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۳ـ سربارکارخانه معادل ۸۰٪ دستمزد مستقیم جذب تولید می گردد، و دستمزد مستقیم معادل ۳۰٪ جمع هزینه‌های

تولید می‌باشد.

۴ـ موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره معادل ۶۰٪ موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره می‌باشد.

مطلوبست : تهیه صورت قیمت تمام شده کالای ساخته شده برای دوره مالی

۹ـ۶ـ اطلاعات به‌دست آمده از کارخانه نواندیش که ازسیستم هزینه‌یابی سفارشات استفاده می‌نماید به قرار زیر است:

۱ـ دستمزد مستقیم پرداخت شده درمردادماه سال جاری مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۲ـ نرخ جذب سربار که براساس دستمزد محاسبه شده معادل ۱۲۰٪ دستمزد مستقیم است.

۳ـ هزینه‌های واقعی سربار طی مردادماه شامل اقلام زیراست:

مواد غیرمستقیم مبلغ ۲۳۸,۰۰۰ ریال

هزینه استهلاک ماشین آلات ۲۱۰,۰۰۰ ریال

هزینه استهلاک ساختمان کارخانه ۱۵۰,۰۰۰ ریال

مطلوبست : ثبت‌های حسابداری مربوط به هزینه‌های واقعی سربار و سربارساخت جذب شده.

۱۰ـ۶ـ شرکت تولیدی گل برگ بهای تمام شده محصولات خود را با استفاده از سیستم هزینه‌یابی سفارشات محاسبه می‌نماید.

عملیات زیردرآبان ماه سال جاری دراین شرکت انجام شده است.

۱ـ خرید مبلغ ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال مواد اولیه به صورت نسیه.

۲ـ دراین شرکت یک سفارش با شماره (۲۱) دردست ساخت است که اطلاعات مربوط به آن به شرح زیراست:

مواد مستقیم مصرفی مبلغ ۲۹۰,۰۰۰ ریال ومواد کمکی مصرفی مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۳ـ برای ساخت این سفارش مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال دستمزد مستقیم پرداخت گردید.

۴ـ هزینه‌های غیرمستقیم واقعی شامل اقلام زیراست:

هزینه اجاره کارخانه مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال — دستمزد غیرمستقیم ۲۶,۰۰۰ ریال

مواد غیر مستقیم ۲۸,۰۰۰ ریال — استهلاک ماشین آلات ۳۲,۰۰۰ ریال

۵ـ سربارساخت بانرخی معادل ۶۵٪ دستمزد مستقیم جذب تولید می‌گردد.

۶ـ کالاهایی به قیمت تمام شده ۵۲۰,۰۰۰ ریال به انبار کالای ساخته شده منتقل گردید و به مبلغ ۶۸۰,۰۰۰ ریال بصورت نسیه به فروش رسید.

۷ـ هزینه‌های اداری، توزیع وفروش معادل ۴٪ بهای فروش می‌باشد.

مطلوبست :

۱ـ ثبت‌های روزنامه وانتقال به حساب‌های دفترکل

۲ـ تهیه یک کارت هزینه سفارش و محاسبه بهای تمام شده وسود یا زیان حاصل از تولید و فروش سفارش.

۳ـ محاسبه کسریا اضافه جذب سرباروثبت بستن این حساب با حساب بهای تمام شده کالای فروش‌رفته.

فصل ۷

سیستم هزینه یابی مرحله‌ای

هدف‌های رفتاری :

درپایان این فصل از هنرجویان انتظار می رود :

۱ـ هزینه‌یابی مرحله‌ای را توضیح دهند.

۲ـ جریان‌های گردش محصول در یک سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای را توضیح دهند.

۳ـ تفاوت هزینه‌یابی مرحله‌ای وهزینه‌یابی سفارشات را شرح دهند.

۴ـ کاربرد هزینه‌یابی مرحله‌ای را درکارخانه‌های مختلف توضیح دهند.

۵ـ انواع سیستم‌های هزینه‌یابی مرحله‌ای راتوضیح دهند.

۶ـ معادل آحاد تکمیل شده را تعریف نمایند.

۷ـ تفاوت محصولات ساخته شده را بامحصولات درجریان ساخت بیان نمایند.

۸ـ گزارش هزینه تولید ونحوه تخصیص هزینه‌ها را شرح دهند.

۹ـ انواع ضایعات را نام ببرند.

۱۰ـ تفاوت بین ضایعات را شرح دهند.

۱۱ـ نحوه به حساب بردن بهای تمام شده ضایعات را توضیح دهند.

۱۲ـ تفاوت ضایعات بدون ارزش و ضایعات دارای ارزش را شرح دهند.

۱۳ـ نحوه به حساب بردن ارزش پیش بینی شده ضایعات وارزش واقعی آن را شرح دهند.

۱۴ـ ثبت های حسابداری مربوط به عوامل هزینه را درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای بنویسند.

۱۵ـ گزارش معادل آحاد تکمیل شده را تنظیم نمایند.

۱۶ـ توانایی تهیه گزارش هزینه تولید را داشته باشند.

۷ـ سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای

درفصل قبل توضیح داده شدکه برای محاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده دوسیستم اصلی هزینه‌یابی وجوددارد که عبارتنداز :

۱ـ سیستم هزینه‌یابی سفارشات

۲ـ سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای

سیستم هزینه یابی سفارشات درفصل ششم موردمطالعه قرارگرفت، بنابراین دراین فصل به توضیح هزینه‌یابی مرحله‌ای می‌پردازیم.

هزینه یابی مرحله‌ای که به هزینه‌یابی مراحل عمل یا هزینه‌یابی واحدی هم معروف است، در کارخانه‌هایی کاربرد داردکه محصولات مشابه به صورت انبوه تولید نمایندو محصولات این کارخانه ها از مراحل تولیدی مختلف عبور نموده سپس به انبار کالای ساخته شده منتقل گردد. دراین قبیل واحدهای تولیدی معمولاً هر مرحله از تولید مکمل مرحله قبلی است. درواقع محصول از هرمرحله عبورمی‌کند تکمیل‌تر می‌شود و پس ازتکمیل به انبارکالای ساخته شده منتقل می‌گردد. درکارخانه‌هایی که از سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای استفاده می‌کنند، محصولات مشابه در یک سری عملیات تولیدی یکنواخت به صورت انبوه و پیوسته ساخته می‌شوند، حتی اگر کارخانه به تولید محصولات مختلف هم اشتغال داشته باشد، تولید هرنوع محصول مشابه وانبوه خواهد بود ومحصولات درمراحل تولیدی مختلف ساخته می‌شوند.

درهزینه‌یابی مرحله‌ای تأکید اصلی برروی دایره یامرکز هزینه می‌باشد زیرا درهردایره یا مرکز هزینه عملیات تولیدی مختلفی برای محصول انجام می‌شود، مانند دوایر تولیدی برش، پرس ومونتاژکه معمولاً یک واحد محصول از این دوایر عبورمی‌کند وبه انبارکالای ساخته شده منتقل می‌گردد.

درهزینه‌یابی مرحله‌ای برای هر دایره تولیدی حسابی جداگانه تحت عنوان حساب کالای درجریان ساخت دایره دردفترکل افتتاح می‌گردد وکلیه عوامل هزینه مربوط به هردایره شامل (مواد اولیه، کارمستقیم وسربار ساخت) به حساب کالای درجریان ساخت همان دایره، بدهکار می‌گردد. ضمناً می‌توان دردفترکل فقط یک حساب تحت‌عنوان حساب کنترل کالای درجریان ساخت درنظرگرفته شود و در دفترمعین مراحل برای هردایره تولیدی حسابی جداگانه افتتاح نمود. بعضی از کارخانه‌هایی که از سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای استفاده می‌کنند عبارتند از: کارخانه‌های تولیدکننده بعضی لوازم خانگی مانند یخچال‌سازی، تولیدکنندگان لوازم صوتی وتصویری، تولیدکنندگان کفش و غیره.

جریان گردش محصول

هزینه‌یابی مرحله‌ای از لحاظ جریان گردش محصول به سه نوع تقسیم می‌شود:

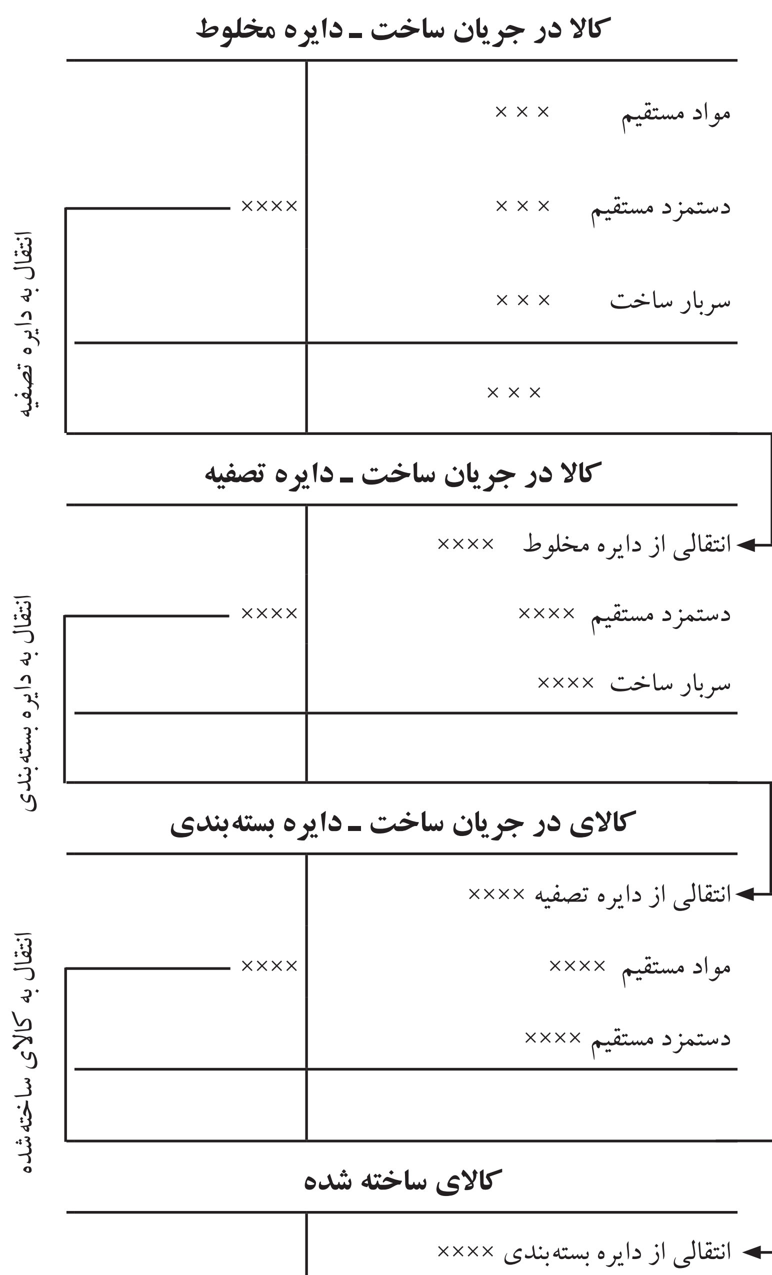
۱ـ گردش محصول به‌صورت متوالی

۲ـ گردش محصول به‌صورت موازی

۳ـ گردش محصول به‌صورت انتخابی

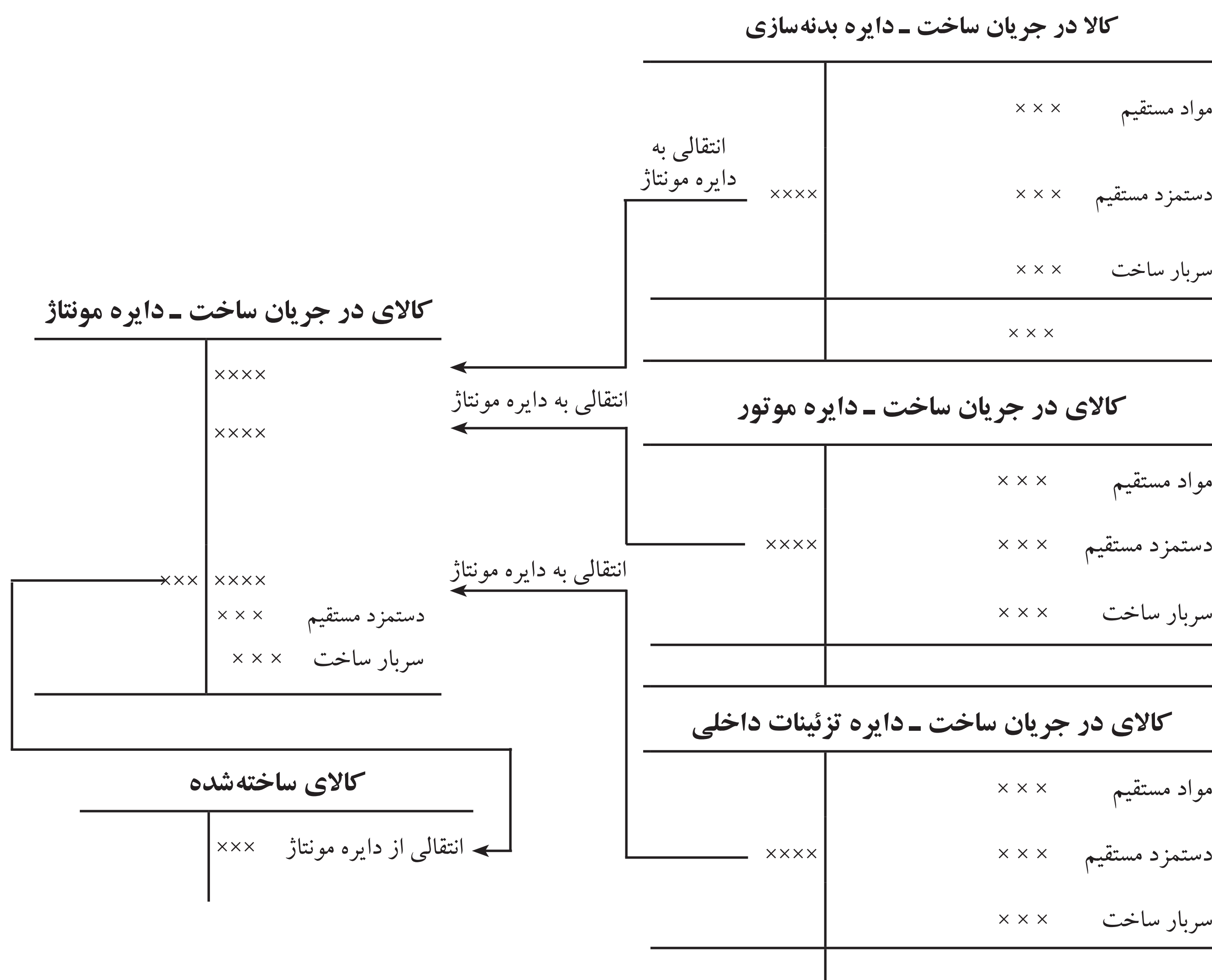
۱ـ هزینه‌یابی مرحله‌ای به‌صورت متوالی: در گردش متوالی محصول، عملیات مشابهی روی هریک از

اقلام تولیدشده انجام می‌گیرد، گردش متوالی محصول می‌تواند به شرح زیر باشد:



همانطورکه در نمودار مشاهده می‌کنید، ابتدا هزینه‌های مواد، دستمزد و سربار وارد دایره یا مرحله مخلوط می‌شود، پس از تکمیل وارد مرحله تصفیه شده، پس از آن وارد مرحله بسته‌بندی شده، پس از کامل‌شدن به انبار کالای ساخته شده، ارسال می‌شود.

۲ـ هزینه‌یابی مرحله‌ای به‌صورت موازی: در گردش موازی محصول برخی عملیات ساخت به‌طور همزمان انجام شده، سپس در مرحله نهایی جهت تکمیل و انتقال به حساب کالای ساخته شده با یکدیگر ادغام می‌گردد. جریان گردش موازی محصول به شرح صفحه بعد می‌باشد:



برای مثال در یک شرکت اتومبیل‌سازی، سه دایره بدنه‌سازی، موتور وتزئینات داخلی به‌صورت مستقل و همزمان، هریک بخش‌هایی از اتومبیل را تولید نموده و به دایره مونتاژ ارسال می‌کنند، دایره مونتاژ با دریافت قطعات اتومبیل از دوایر دیگر، محصول نهایی (اتومبیل) را تولید نموده و به انبار ارسال می‌کند.

۳ـ گردش انتخابی محصول: در گردش انتخابی با توجه به محصول نهایی مورد انتظار، محصول از دوایر مختلفی عبور می‌کند. برای مثال در یک کارخانه تهیه مواد پروتئینی، ممکن است ارائه گوشت ماهی به بازار بدین ترتیب باشد که قسمتی از ماهی‌های صید شده به منظور بسته‌بندی، در جعبه‌های چوبی مستقیماً از دایره توزیع به دایره بسته‌بندی ارسال شود درحالی که قسمت دیگری از آنها ممکن است قبل از ارسال به دایره تکمیل به دایره‌ای که ماهی را دودی می‌کنند فرستاده شود و همچنین باقی مانده ماهی‌ها ممکن است ابتدا به دایره کنسروسازی و سپس به دایره بسته‌بندی ارسال شود.

کالای در جریان ساخت ـ دایره توزین

شرح	بدهکار	بستانکار
مواد مستقیم	×××	×××
دستمزد مستقیم	×××	×××
سربار ساخت	×××	

انتقال به دایره دودی کردن

انتقال به کنسروسازی

کالای در جریان ساخت ـ دایره دودی کردن

شرح	بدهکار	بستانکار
مواد مستقیم	×××	×××
دستمزد مستقیم	×××	
سربار ساخت	×××	

انتقال به دایره بسته‌بندی

کالای در جریان ساخت ـ دایره بسته‌بندی کردن

شرح	بدهکار	بستانکار
مواد مستقیم	×××	
دستمزد مستقیم	×××	×××
سربار ساخت	×××	

کالای در جریان ساخت ـ دایره کنسروسازی

شرح	بدهکار	بستانکار
مواد مستقیم	×××	×××
دستمزد مستقیم	×××	
سربار ساخت	××	

کالای ساخته‌شده

شرح	بدهکار	بستانکار
انتقال از بسته‌بندی	×××	×××
انتقال از کنسروسازی	×××	
	×××	

نکته: باید به این موضوع توجه داشت که نوع جریان گردش محصول، تفاوت چندانی در به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای برای تعیین بهای تمام‌شده کالای ساخته‌شده نخواهد داشت. به عبارت دیگر در سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای، صرف نظر از نوع جریان گردش محصول (متوالی، موازی یا انتخابی) فرایند مشابهی برای تعیین بهای تمام‌شده کالای ساخته‌شده طی خواهد شد.

مقایسه هزینه‌یابی سفارش کار و هزینه‌یابی مرحله‌ای

نمودار صفحه بعد نیز، اختلاف بین هزینه‌یابی سفارش کار هنگام سفارش و هزینه‌یابی مرحله‌ای را در طی مراحل مختلف نشان می‌دهد.

عنوان	هزینه‌یابی سفارشات	هزینه‌یابی مرحله‌ای
تولید محصول	طبق سفارش مشتریان	برای موجودی انبار
گزارش تولید	برای هر سفارش	برای هر دایره یا مرحله
جمع‌آوری هزینه	برای هر سفارش	برای هر دایره یا مرحله
محاسبه جمع هزینه‌ها	هنگام تکمیل سفارش	در پایان دوره مالی
قیمت تمام‌شده هر واحد محصول =	$\frac{\text{قیمت تمام شده هر سفارش}}{\text{تعداد محصول تولیدشده}}$ ×	$\frac{\text{جمع کل هزینه هر مرحله}}{\text{تعداد محصول تولیدشده هر مرحله}}$

۱ـ۷ـ تهیه گزارش معادل آحاد و گزارش هزینه تولید

گزارش هزینه تولید هر دایره رامی‌توان درپایان هرماه تهیه نمود وبرای تهیه گزارش هزینه تولید هردایره تولیدی باید مراحل زیرموردتوجه قرارگیرد.

۱ـ تهیه گزارش معادل آحادتکمیل شده

۲ـ تهیه گزارش هزینه تولید.

۲ـ۷ـ تهیه گزارش معادل آحاد تکمیل شده

ابتدا باید درمورد معادل آحاد تکمیل شده توضیح داده شود زیرا درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای معادل آحاد تکمیل شده اساس ومبنای این سیستم است.

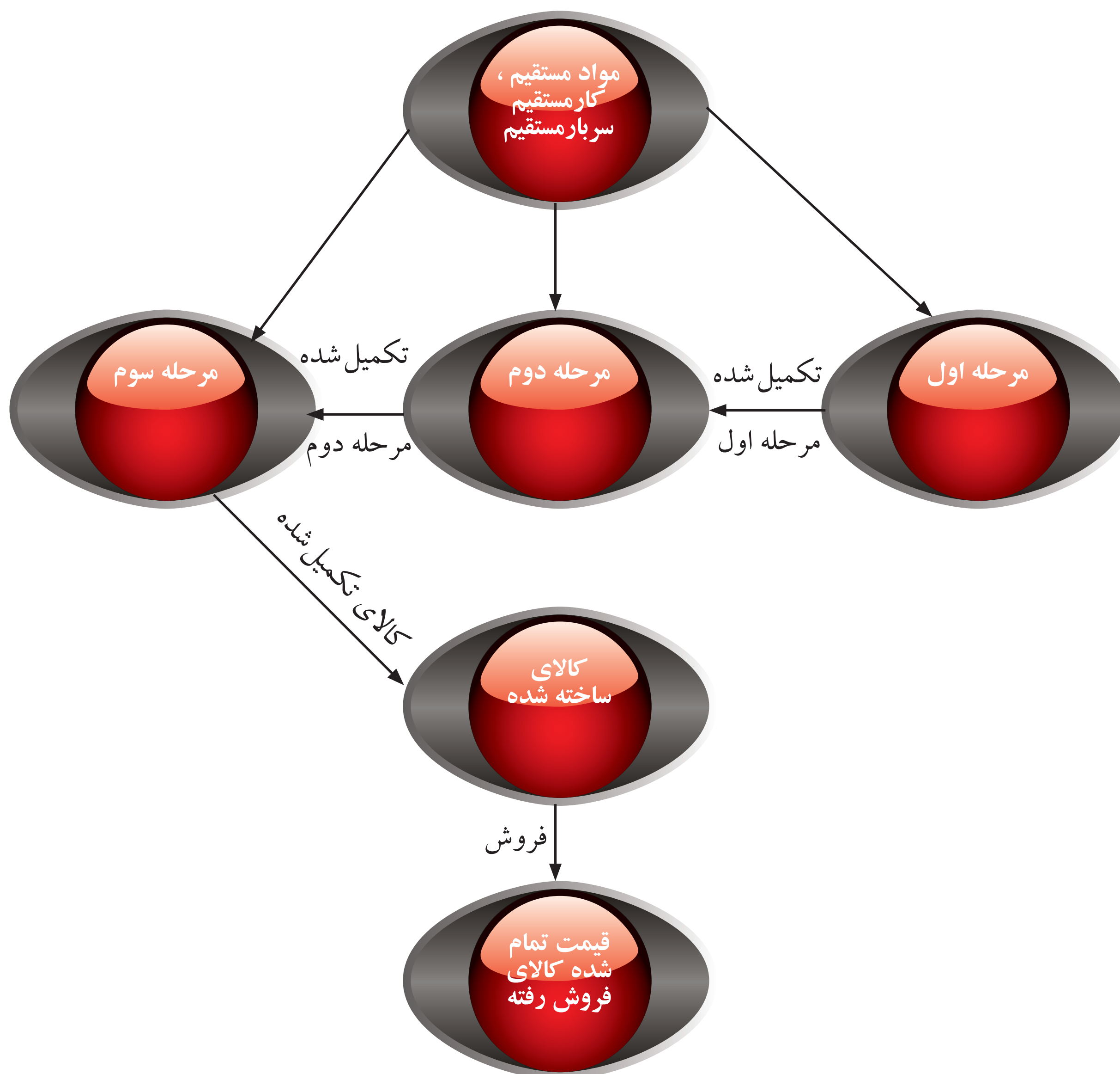
دراکثر واحدهای تولیدی درپایان دوره مالی و یا در پایان هرماه قسمتی از کالایی که درطول دوره اقدام به تولید آنها شده تکمیل نمی‌شوند وتحت عنوان موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره یاموجودی کالای درجریان ساخت پایان ماه می‌باشد. به همین جهت بخشی از هزینه‌هایی که درخط تولید به مصرف رسیده درموجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره به مصرف رسیده است و بخشی هم برای محصولات تکمیل شده مصرف شده است.

موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره عبارت از محصولاتی است که تاپایان دوره هنوز تکمیل نشده و باید در دوره مالی بعد با انجام هزینه‌هایی تکمیل گردد. به عبارت دیگر، عنوان موجودی کالای درجریان ساخت به محصولاتی داده می‌شود که ازنظرمواد اولیه و هزینه‌های تبدیل، یا یکی از آنها صددرصد تکمیل نشده باشد. دراین صورت معادل آحاد تکمیل شده به این معناست که اگر تولید تمام محصولات تکمیل می‌شد، واحد تولیدی موفق به ساخت چند واحد محصول بود. از آنجا که ممکن است درصد تکمیل موجودی کالای درجریان ساخت از نظر تمام عوامل هزینه (مواد اولیه، دستمزد مستقیم و سربار ساخت) یکسان نباشد، باید برای هریک از عوامل هزینه معادل آحاد جداگانه محاسبه گردد.

به‌طورمثال، اگریک محصول به لحاظ مواد اولیه صددرصد تکمیل ولی از نظر هزینه‌های تبدیل ۶۰٪ تکمیل شده باشد، باید مواد اولیه و هزینه‌های تبدیل معادل آحاد تکمیل شده به صورت جداگانه محاسبه شود. شکل شماره (۱ـ۷) سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای را نشان می‌دهد.

شکل شماره (۱ـ۷)

سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای



همانطورکه اشاره شد، هزینه‌های انجام شده درطول دوره مالی درهردایره از تولید که شامل مواد اولیه، کار یا دستمزد مستقیم وسربارساخت است، به مصرف محصولات تکمیل شده طی دوره وموجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره می‌رسد. به همین دلیل باید قبل از محاسبه معادل آحاد تکمیل شده، درجه تکمیل موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ازنظرمواد اولیه و هزینه‌های تبدیل مشخص گردد.

درصورتی که امکان محاسبه درجه تکمیل موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره وجودداشته باشد، آن رامحاسبه می‌نمایند، درغیراین صورت بایددرجه تکمیل موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره را برآورد نمود.

باتوجه به مطالب فوق، برای محاسبه قیمت تمام شده یک واحد محصول، محصولات تکمیل نشده پایان دوره نیز باید درمحاسبات منظور گردد. براین اساس باید واحدهای درجریان ساخت پایان دوره را (به لحاظ محاسبه) به واحدهای تکمیل شده تبدیل نمود.

درصورتی که کالای در جریان ساخت ابتدای دوره وجود نداشته باشد معادل آحاد تکمیل شده ازرابطه زیر به دست می‌آید.

(درصدتکمیل ×موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره) + واحدهای تکمیل شده = معادل آحاد تکمیل شده

سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای به دوصورت مورد مطالعه قرار می‌گیرد که شامل هزینه‌یابی مرحله‌ای مقدماتی وهزینه‌یابی مرحله‌ای پیش رفته است.

الف) هزینه‌یابی مرحله‌ای مقدماتی: درواحدهای تولیدی که موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره نداشته باشند کاربرددارد. دراین کتاب فقط هزینه‌یابی مرحله‌ای مقدماتی موردمطالعه قرارمی‌گیرد.

ب) هزینه‌یابی مرحله‌ای پیشرفته: درکارخانه‌هایی کاربرد دارد که درتمام مراحل تولید و یا در یکی از مراحل تولید موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره وجودداشته باشد، که دراین صورت برای محاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده وموجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره حتماً باید از یک روش ارزیابی مانند (اولین صادره از اولین وارده و روش میانگین) استفاده شود. این موضوع در سطوح بالاتر تحصیلی مورد مطالعه قرارمی‌گیرد.

اکنون با ارائه یک مثال ساده به توضیح معادل آحاد تکمیل شده می‌پردازیم :

مثال : دریک دایره تولیدی که موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره آن صفراست، عملیات تولیدی ۱۵۰۰ واحدمحصول آغاز می‌شود. اگر تاپایان دوره مالی کلیه ۱۵۰۰ واحد محصول تکمیل شده باشد، معادل آحاد تکمیل شده همان ۱۵۰۰ واحد خواهد بود.

حال اگر تاپایان دوره تعداد ۱۲۰۰ واحد محصول تکمیل شده باشد تعداد ۳۰۰ واحد درجریان ساخت پایان دوره (۱۲۰۰ـ۱۵۰۰) خواهد بود. این تعداد محصول به لحاظ مواد دستمزد وسربار۳۰٪ تکمیل شده است. معادل آحاد تکمیل شده به صورت زیر محاسبه می‌شود.

محاسبه معادل آحاد تکمیل شده

	جدول مقداری تولید	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل
موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره	-۰-		
واحدهایی که طی دوره اقدام به تولید شده	۱۵۰۰		
	۱۵۰۰		
واحدهای تکمیل شده وانتقال یافته	۱۲۰۰	۱۲۰۰	۱۲۰۰
موجودی درجریان ساخت پایان دوره	۳۰۰	۳۰۰×٪۳۰=۹۰	۳۰٪×۳۰۰=۹۰
	۱۵۰۰		
معادل آحاد تکمیل شده		۱۲۹۰	۱۲۹۰

درجدول مقدار تولید، رابطه زیر همواره برقرار است:

موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره + واحدهای تکمیل شده طی دوره = واحدهایی که طی دوره اقدام به تولیدآنها شده + موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره

۳ـ۷ـ ثبت‌های حسابداری در هزینه‌یابی مرحله‌ای

درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای هزینه‌های مصرف شده برای هریک از دوایر تولیدی به حساب همان دایره، بدهکار می‌شوند. زیرا برای هریک از دوایر یا هریک ازمراحل تولید حسابی تحت سرفصل، حساب کالای درجریان ساخت دردفتر کل افتتاح می‌شود.

۱ـ۳ـ۷ـ ثبت مواد مستقیم صادره به تولید: درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای، درحواله‌های انبار مشخص می‌شود که مواد صادره مربوط به کدام مرحله یا کدام دایره تولید است. ثبت حسابداری مواد صادره به تولید به صورت زیر است:

کالای درجریان ساخت ـ مرحله اول	×××	
کالای درجریان ساخت ـ مرحله دوم	××	
کنترل موجودی مواد		××××
ثبت صدورمواد مستقیم به تولید		

۲ـ۳ـ۷ـ ثبت دستمزد مستقیم: درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای به دلیل اینکه معمولاً تولید محصول به صورت انبوه ویکنواخت است نیاز به استفاده از کارت اوقات کار مشابه سیستم هزینه‌یابی سفارش کارنخواهد بود. البته، در کارت ساعت کار هر کارگر در هردایره تولیدی، ساعت کارمفید کارگر به صورت روزانه درج می گردد. دراین

سیستم هزینه دستمزد مستقیم هر دایره‌به حساب کالای درجریان ساخت همان دایره، بدهکار وبه حساب کنترل هزینه حقوق و دستمزد، بستانکارمی گردد. ثبت دستمزد مستقیم به صورت زیر می‌باشد.

کالای درجریان ساخت ـ مرحله اول	×××	
کالای درجریان ساخت ـ مرحله دوم	×××	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		××××
ثبت دستمزد مستقیم مراحل تولید		

۳ـ۳ـ۷ـ ثبت سربار ساخت : همانطورکه درفصل ششم (سیستم هزینه یابی سفارشات) توضیح داده شد، درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای نیز می‌توان از روش‌های هزینه‌یابی واقعی، هزینه‌یابی نرمال وهزینه‌یابی استاندارد، جهت ثبت هزینه‌های تولید (مواد اولیه، دستمزد مستقیم وسربار ساخت) استفاده نمود.

درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای نرمال برای محاسبه سربار ساخت هرمرحله از تولید باید از نرخ از پیش تعیین شده (نرخ جذب) سربار استفاده شود.

دراین صورت سربار ساخت جذب شده هرمرحله از تولید به حساب کالای درجریان ساخت همان مرحله، بدهکار شده، درمقابل حساب کنترل سربار ساخت همان مرحله، بستانکار می گردد. به طور مثال، اگر مبنای محاسبه نرخ جذب سربار ساعت کار مستقیم باشد، سربارساخت جذب شده هرمرحله از تولید از حاصل ضرب ساعت کارمستقیم واقعی همان مرحله درنرخ جذب سربار همان مرحله محاسبه خواهد شد.

کالای درجریان ساخت ـ مرحله اول	×××	
کالای درجریان ساخت ـ مرحله دوم	×××	
کنترل سربارساخت مرحله اول		×××
کنترل سربارساخت مرحله دوم		×××
ثبت سربار ساخت جذب شده مراحل اول ودوم تولید		

درپایان دوره مالی پس از مشخص شدن کلیه هزینه‌های واقعی سربار باید عملیات تسهیم اولیه و ثانویه جهت تسهیم هزینه‌های واقعی سربار انجام شود. نتایج به دست آمده از تسهیم ثانویه عبارت از، سهم هرمرحله از هزینه‌های سربار واقعی خواهد بود که به صورت زیر ثبت خواهد شد.

کنترل سربار مرحله اول	×××	
کنترل سربارمرحله دوم	×××	
حساب های مختلف		××××
ثبت هزینه‌های واقعی سربار به حساب مراحل		

با درنظرگرفتن دوثبت اخیر، حساب کنترل سربار هریک از دوایر تولیدی ممکن است دارای مانده، بدهکار یا مانده بستانکارباشد، مانده این حساب، کسر یا اضافه جذب سربارهریک از دوایرخواهد بود. با انتقال مانده حساب کنترل سربار ساخت دوایر تولیدی به حساب کسریا اضافه جذب سربار و بستن این حساب با حساب بهای تمام شده

کالای فروش رفته، مانده این حساب به مانده واقعی تبدیل می گردد.

۴ـ۳ـ۷ـ ثبت قیمت تمام شده واحدهای تکمیل شده یک مرحله : محصولات مرحله اول پس از تکمیل به مرحله دوم منتقل می گرددوپس از تکمیل درمرحله دوم به مراحل بعدی ونهایتاً به انبار کالای ساخته شده انتقال می‌یابد. ثبت مربوط به انتقال محصول ازمرحله اول به مرحله دوم به‌صورت زیر است :

کالای درجریان ساخت مرحله دوم	××××	
کالای درجریان ساخت مرحله اول		××××

ثبت بهای تمام شده محصولات انتقال یافته از مرحله اول به مرحله دوم

اگر محصولات درمرحله دوم تکمیل شوند، به انبار کالای ساخته شده منتقل می گردند. ثبت حسابداری آن به قرارزیر است:

موجودی کالای ساخته شده	×××××	
موجودی کالای درجریان ساخت مرحله دوم		×××××

ثبت بهای تمام شده کالای ساخته شده درمرحله دوم

۵ـ۳ـ۷ـ ثبت حسابداری کالاهای فروش رفته : کالاهای ساخته شده درطول دوره مالی به تدریج به فروش می‌رسند. به ازاء بهای تمام شده کالای فروش رفته حساب قیمت تمام شده کالای فروش رفته، بدهکار وحساب موجودی کالای ساخته شده، بستانکارمی گردد.

قیمت تمام شده کالای فروش رفته	×××	
موجودی کالای ساخته شده		×××

ثبت بهای تمام شده کالای فروش رفته

درپایان دوره مالی حساب قیمت تمام شده کالای فروش رفته با حساب سودوزیان بسته می‌شود.

۴ـ۷ـ گزارش هزینه تولید

پس از تهیه وتنظیم گزارش معادل آحاد تکمیل شده، باید گزارش هزینه تولید تهیه گردد. البته گزارش هزینه تولید باتوجه به گزارش معادل آحاد تکمیل شده تهیه خواهد شد.

درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای گزارش هزینه تولید را می‌توان درپایان هرماه نیز تهیه نمود. ولی حتماً این گزارش را درپایان دوره مالی باید تهیه نمود.

گزارش هزینه تولید از دوبخش تشکیل شده است، شامل، بخش هزینه‌های قابل تخصیص و بخش تخصیص هزینه‌ها. این گزارش را می‌توان برای هرمرحله به صورت جداگانه ویا برای تمام مراحل دریک گزارش تهیه نمود.

گزارش هزینه تولید شامل جمع هزینه‌های تولید می‌باشد وبرای هریک از عوامل هزینه (مواد اولیه، دستمزد مستقیم وسربارساخت) هم قسمت‌هایی درنظرگرفته می‌شود.

۱ـ۴ـ۷ـ هزینه‌های قابل تخصیص : دراین قسمت ابتدا، جمع هزینه‌های مصرف شده درخط تولید مربوط به هر مرحله درج می گردد ودرقسمت مربوط به مواد، دستمزد وسربار نیز هزینه‌های انجام شده درطول دوره مالی درج

می گردد. سپس با استفاده از گزارش معادل آحاد تکمیل شده نتایج این گزارش به گزارش هزینه تولید منتقل می گردد.

محاسبه بهای تمام شده یک واحد محصول : پس از انتقال معادل آحاد تکمیل شده، از تقسیم هرهزینه، برمعادل آحاد تکمیل شده نظیرخود، شامل مواد اولیه، کار یا دستمزد مستقیم وسربارساخت،نرخ هرهزینه برای یک واحد محصول ساخته شده به دست می آید. جمع نرخ‌های بدست آمده بهای تمام شده یک واحد محصول خواهد بود.

۲ـ۴ـ۷ـ تخصیص هزینه‌ها: دراین بخش از گزارش هزینه تولید، بهای تمام شده محصولات تکمیل شده وانتقال یافته به مرحله بعد یا به انبار کالای ساخته شده ونیز بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره با استفاده از گزارش معادل آحاد تکمیل شده محاسبه خواهد شد.

اگر واحد تولیدی یا یک مرحله از تولید دارای ضایعات باشد، دربخش تخصیص هزینه‌ها باید بهای تمام شده ضایعات ونحوه تسهیم آن به محصولات نیز محاسبه گردد.

در مورد ضایعات درهمین فصل توضیح داده خواهدشد. درجدول (۱ـ۷) گزارش هزینه تولید به عنوان نمونه ارائه می گردد، این گزارش مربوط به اولین مرحله تولید می‌باشد.

ضمناً درهزینه یابی مرحله‌ای مقدماتی، هیچ‌یک از مراحل تولیدموجودی کالای درجریان ساخت اول دوره نخواهند داشت.

جدول ۱ـ۷

گزارش هزینه تولید مرحله اول

	جمع هزینه‌های تولید	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل	بهای تمام شده یک واحد
هزینه‌های قابل تخصیص :				
هزینه موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره	-۰-	-	-	
هزینه‌های انجام شده طی دوره	****	***	**	
جمع هزینه‌های تولید	****	***	**	
معادل آحاد تکمیل شده		**	*	
بهای تمام شده یک واحد		**	*	**
تخصیص هزینه‌ها:				
بهای تمام شده محصولات تکمیل شده	***			***×**
بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره :				
مواد اولیه	***	***		
هزینه‌های تبدیل	**		**	
	***			
جمع هزینه‌های تخصیص یافته	****			

لازم به توضیح است که درگزارش هزینه تولید، همواره جمع هزینه‌های قابل تخصیص با جمع هزینه‌های تخصیص یافته برابرخواهد بود.

اکنون باارائه یک مثال به توضیح گزارش معادل آحاد تکمیل شده وگزارش هزینه تولید می‌پردازیم:

مثال: شرکت تولیدی مهرکام ازسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای برای محاسبه بهای تمام شده محصولات خود استفاده می‌نماید. این شرکت دارای دومرحله تولیدی (۱و۲) می‌باشد. به‌طوری که محصولات ساخته شده مرحله (۱) به مرحله (۲) انتقال یافته وپس از تکمیل دراین مرحله به انبارکالای ساخته شده منتقل می‌گردد.

اطلاعات مربوط به تولید دریک دوره مالی به قرارزیراست:

مواد انتقال یافته به مرحله یک تعداد ۶۰۰۰ واحد جمعاً به مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

طی دوره مالی تعداد ۵۰۰۰ واحد محصول درمرحله (۱) تکمیل شده و به مرحله (۲) انتقال یافته است.

موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مرحله (۱) تعداد۱۰۰۰ واحد می‌باشد که ازنظرمواد اولیه ۱۰۰٪ و ازنظرهزینه‌های تبدیل ۴۰٪ تکمیل می‌باشد.

هزینه‌های تبدیل درمرحله (۱) شامل، دستمزد مستقیم وسربارساخت جمعاً به مبلغ ۴۳۲,۰۰۰ ریال می‌باشدکه ۶۰٪ آن دستمزد مستقیم و ۴۰٪ آن سربارساخت است.

ازتعداد ۵,۰۰۰ واحد محصول انتقال یافته به مرحله (۲) تعداد ۴۵۰۰ واحد محصول ساخته شده و به انبار کالای ساخته شده منتقل شده است.

موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مرحله (۲) ازنظر مواد انتقالی از مرحله (۱) صددرصد، ازنظر مواد اولیه مرحله دو ۷۰٪ وازنظرهزینه‌های تبدیل مرحله (۲) ۵۰٪ تکمیل می‌باشد.

هزینه‌های انجام شده درمرحله (۲) شامل مواد اولیه مبلغ ۷۷۶,۰۰۰ ریال وهزینه‌های تبدیل مبلغ ۲۸۵,۰۰۰ ریال می‌باشد. که ۷۰٪آن دستمزد مستقیم و ۳۰٪ ازآن سربار می‌باشد.

درمراحل (۱و۲) موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره وجود ندارد.

درمراحل (۱و۲) هیچگونه ضایعات وجود ندارد.

مطلوبست :

۱)تهیه جدول مقداری تولید و معادل آحاد تکمیل شده مرحله (۱)

۲)تهیه جدول هزینه‌های عوامل تولید وتخصیص هزینه‌های مرحله (۱) ومحاسبه بهای تمام شده کالای ساخته شده وبهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره این مرحله.

۳)ثبت کلیه عملیات مربوط به مراحل (۱و۲) دردفتر روزنامه

حل مثال:

گزارش هزینه تولید مرحله (۱)

	جدول مقدار تولید	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل
الف) جدول مقداری تولید و معادل آحاد تکمیل شده			
تعداد موجودی درجریان ساخت اول دوره	-		
تعداد محصولات اقدام به تولید طی دوره	۶,۰۰۰		
	۶,۰۰۰		
تعداد محصولات تکمیل شده انتقال یافته به مرحله (۲)	۵,۰۰۰	۵,۰۰۰	۵,۰۰۰
تعداد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۴۰٪, × ۱/۰۰۰ =۴۰۰
	۶,۰۰۰		
معادل آحاد تکمیل شده		۶,۰۰۰	۵,۴۰۰

	جمع هزینه‌های تولید	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل	بهای تمام شده یک واحد
ب) هزینه‌های عوامل تولید				
هزینه‌های موجودی اول دوره	-۰-	-۰-	-۰-	-۰-
هزینه‌های دوره مالی جاری	۱,۶۳۲,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰ریال	۴۳۲,۰۰۰ ریال	
	۱,۶۳۲,۰۰۰			
معادل آحاد تکمیل شده		۶,۰۰۰ واحد	۵,۴۰۰ واحد	
بهای تمام شده یک واحد محصول		۲۰۰ ریال	۸۰ ریال	۲۸۰ ریال
ج) نحوه تخصیص هزینه‌ها				
بهای تمام شده کالای ساخته شده	۱,۴۰۰,۰۰۰			۵/۰۰۰×۲۸۰=
بهای تمام شده موجودی پایان دوره				
مواد اولیه	۲۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰×۱۰۰٪×۲۰۰ =		
هزینه‌های تبدیل	۳۲,۰۰۰	۱,۰۰۰ × ۴۰٪ × ۸۰=		
	۲۳۲,۰۰۰			
جمع هزینه‌های تخصیص یافته	۱,۶۳۲,۰۰۰			

گزارش هزینه تولید مرحله (۲)

	واحد	مواد انتقالی	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل
الف) جدول مقداری تولید و معادل آحاد تکمیل شده تعداد موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره	-۰-	-۰-	-۰-	-۰-
تعداد محصولات انتقال یافته از مرحله (۱)	۵,۰۰۰			
	۵,۰۰۰			
تعداد محصولات تکمیل شده وانتقال یافته به انبار	۴,۵۰۰	۴,۵۰۰	۴/۵۰۰	۴,۵۰۰
تعداد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره	۵۰۰	۵۰۰	۷۰٪ × ۵۰۰ = ۳۵۰	۵۰٪ × ۵۰۰ = ۲۵۰
	۵,۰۰۰			
معادل آحاد تکمیل شده		۵,۰۰۰	۴,۸۵۰	۴,۷۵۰

	جمع هزینه‌های تولید(واحد)	مواد انتقالی	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل	بهای تمام شد یک واحد
ب) جدول هزینه های عوامل تولید هزینه‌های موجودی اول دوره	-۰-				
هزینه‌های دوره مالی جاری	۲,۴۶۱,۰۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰	۷۷۶,۰۰۰	۲۸۵,۰۰۰	
	۲,۴۶۱,۰۰۰				
معادل آحاد تکمیل شده		۵۰۰۰ واحد	۴,۸۵۰	۴,۷۵۰	
بهای تمام شده یک واحد		۲۸۰ ریال	۱۶۰ ریال	۶۰	۵۰۰
نحوه تخصیص هزینه‌ها					
بهای تمام شده محصولات تکمیل شده	۲,۲۵۰,۰۰۰				= ۴,۵۰۰×۵۰۰
بهای تمام شده موجودی پایان دوره					
مواد انتقالی	۱۴۰,۰۰۰	= ۲۸۰ × ۵۰۰			
مواد اولیه	۵۶,۰۰۰		= ۱۶۰×۳۵۰		
هزینه‌های تبدیل	۱۵,۰۰۰			= ۶۰× ۲۵۰	
	۲۱۱,۰۰۰				
جمع هزینه‌های تخصیص یافته	۲,۴۶۱,۰۰۰				

ثبت‌های حسابداری مربوط به شرکت تولیدی مهرکام:

شرح	بدهکار	بستانکار
۱ـ کالای درجریان ساخت مرحله (۱)	۱,۲۰۰,۰۰۰	
کنترل موجودی مواد		۱,۲۰۰,۰۰۰
ثبت صدور ۶,۰۰۰ واحد مواد به مرحله (۱)		
۲ـ کالای درجریان ساخت مرحله (۱)	۴۳۲,۰۰۰	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		۲۵۹,۲۰۰
کنترل سربارمرحله (۱)		۱۷۲,۸۰۰
ثبت دستمزد مستقیم وسربار ساخت مرحله (۱)		
۳ـ کالای درجریان ساخت مرحله (۲)	۱,۴۰۰,۰۰۰	
کالای درجریان ساخت مرحله (۱)		۱,۴۰۰,۰۰۰
ثبت بهای تمام شده تعداد ۵۰۰۰ واحد محصول انتقال یافته از مرحله (۱) به مرحله (۲)		
۴ـ کالای درجریان ساخت مرحله (۲)	۷۷۶,۰۰۰	
کنترل موجودی مواد		۷۷۶,۰۰۰
ثبت صدور مواد به مرحله (۲)		
۵ـ کالای درجریان ساخت مرحله (۲)	۲۸۵,۰۰۰	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		۱۹۹,۵۰۰
کنترل سربار ساخت مرحله (۲)		۸۵,۵۰۰
ثبت دستمزد مستقیم و سربارساخت مرحله (۲)		
۶ـ موجودی کالای ساخته شده	۲,۲۵۰,۰۰۰	
کالای درجریان ساخت مرحله (۲)		۲,۲۵۰,۰۰۰
ثبت بهای تمام شده تعداد ۴,۵۰۰ واحد کالای ساخته شده		

۵ـ۷ـ ضایعات

دراکثر واحدهای تولیدی قسمتی ازمواد اولیه، کالای درجریان ساخت ویاکالای ساخته شده به دلایل مختلف از بین می‌روند و ضایع می‌شوند. به طوری که نمی‌توان آنها را به عنوان محصولی سالم درچرخه تولید محسوب نمود، واز عملیات تولید کنار گذاشته می‌شوند. ضایعات به دو صورت مورد مطالعه قرارمی گیرد. شامل ضایعات عادی وضایعات غیرعادی

۱ـ۵ـ۷ـ ضایعات عادی : به ضایعاتی گفته می‌شود که درجریان طبیعی تولید به وجود می آیند ودرواقع غیرقابل کنترل است، به عبارت دیگر ضایعات عادی لازمه تولید بسیاری ازمحصولات می‌باشد و بدون ایجاد ضایعات تولید نیز انجام نخواهد شد. به عنوان مثال در تولید لوازم فلزی یا لوازم چوبی قسمتی ازفلز یاچوب به‌دلیل برش از

بین می‌رود که به‌عنوان ضایعات عادی تولید محسوب می‌شود. همچنین درصنایعی که براثر تبخیر قسمتی ازمواد اولیه درجریان تولید ازبین می‌رود، مواد تبخیر شده همان ضایعات عادی است، به بیان دیگر ضایعات عادی ضایعاتی است که حتی قبل از تولید امکان محاسبه و برآورد آن وجود دارد.

بهای تمام شده ضایعات عادی به حساب محصولات ساخته شده ومحصولات درجریان ساخت منظورمی‌شود.

۲ـ۵ـ۷ـ ضایعات غیرعادی: ضایعاتی است که به‌دلایل مختلف ازجمله عدم مهارت کارگران، فرسودگی ماشین‌آلات، استفاده ازمواد نامرغوب و یا قطع جریان برق به‌وجود می‌آیند. تعداد یا مقدار ضایعات غیرعادی را نمی‌توان از ابتدای دوره مالی وحتی درجریان تولید محصول پیش‌بینی نمود. البته ضایعات غیرعادی تاحدود زیادی قابل کنترل است.درواقع بهای تمام شده ضایعات غیرعادی برای واحد تولیدی زیان حاصل از این قبیل ضایعات محسوب می‌شود.

۶ـ۷ـ واحدهای معیوب و ناقص

عبارت است از: واحدهایی که مانند، ضایعات با استانداردهای تولیدمنطبق نیستند ولی مانند ضایعات از چرخه تولید خارج نمی‌شوند بلکه می‌توان این قبیل واحدهارا با انجام عملیات اضافی تولید و رساندن به حداقل استاندارد تولید قابل فروش نمود. واحدهای معیوب وناقص هم مانند ضایعات، به واحدهای معیوب عادی و واحدهای معیوب غیرعادی تقسیم می‌شوند.

۷ـ۷ـ محاسبه بهای تمام شده ضایعات

همانطور که قبلاً اشاره شد قسمتی از هزینه‌های انجام شده درخط تولید به مصرف ضایعات تولید می‌رسند. به عبارت دیگر هزینه‌های تولید شامل (مواد اولیه، دستمزد مستقیم و سربار ساخت) درهرمرحله از تولید به سه قسمت تقسیم می‌شود.

۱) بخشی از آن به مصرف بهای تمام شده کالای ساخته شده می‌رسد ۲) قسمتی به مصرف بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره رسیده ۳) وقسمتی هم صرف ضایعات می‌شود. به بیان دیگر بهای تمام شده ضایعات شامل مواد اولیه، کارمستقیم وسربارساخت می‌باشد،که باید درگزارش هزینه تولید منظور و محاسبه گردد.

برای محاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده ونیز بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ابتداگزارش معادل آحاد تکمیل شده تنظیم می‌شود و محاسبه بهای تمام شده براساس گزارش معادل آحاد تکمیل شده انجام می‌شود. بهای تمام شده ضایعات اعم از عادی وغیرعادی نیز باید با استفاده از گزارش معادل آحاد تکمیل شده انجام پذیرد. چنانچه ضایعات وجود داشته باشد، معادل آحاد تکمیل شده آن مرحله از رابطه زیر محاسبه می‌شود.

(با فرض عدم وجود کالای در جریان ساخت ابتدای دوره):

معادل آحاد تکمیل شده = تعداد محصولات تکمیل شده طی دوره + [موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره × درصد تکمیل] + [تعداد ضایعات عادی × درصد تکمیل در نقطه بازرسی] + [تعداد ضایعات غیر عادی × درصد تکمیل در نقطه بازرسی]

۱ـ۷ـ۷ـ نقطه بازرسی: درمراحل مختلف تولیدی که دارای ضایعات عادی بوده و یا احتمال ایجاد ضایعات غیرعادی وجوددارد، ازطرف مهندسی تولید، نقطه یا نقاطی که احتمال به وجود آمدن ضایعات درآنجا بیشتراست به عنوان نقطه بازرسی انتخاب می‌شود. دراین صورت فرض براین است که تمام ضایعات مرحله درآن نقطه یا نقاط به وجود می آید، البته باید توجه داشت که درتمام نقاط هرمرحله از تولید ضایعات به وجودمی آید، ولی امکان محاسبه بهای تمام شده ضایعات درتمام این نقاط وجود ندارد. به همین دلیل نقطه یا نقاط بازرسی درهرمرحله از تولید انتخاب شده وفرض می‌شود تمام ضایعات در آن نقطه یا نقاط به وجود آمده است.

در واقع نقطه بازرسی به منظور مشخص نمودن این موضوع که محصولات درجریان ساخت درکدام نقطه از مرحله ضایع شده وازبین رفته‌اند انتخاب می گردد. زیرا نقطه ای که محصول در آنجا ضایع شده به لحاظ مواد اولیه، کارمستقیم و سربارساخت، برای محاسبه بهای تمام شده ضایعات ملاک محاسبه خواهد بود.

جدول (۲ـ۷) گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله‌ای از تولید است که دارای ضایعات عادی و ضایعات غیرعادی می‌باشد.

جدول ۲ـ۷ـ گزارش معادل آحاد تکمیل شده

	جدول مقداری تولید	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل
تعدادموجودی کالای درجریان ساخت اول دوره	-۰-		
تعداد محصولات اقدام به تولید	××××		
	××××		
تعداد محصولات تکمیل شده وانتقال یافته	×××	×××	×××
تعداد ضایعات عادی	××	××	×
تعداد ضایعات غیرعادی	××	××	×
تعداد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره	××	××	×
	××××		
معادل آحاد تکمیل شده		××××	×××

مثال: اطلاعات مربوط به تولید محصول درشرکت تولیدی زرین که دارای دومرحله تولیدی یک و دو می‌باشد طی دوره مالی جاری به قرارزیراست:

تعداد مواد وارده به مرحله یک ۳۰,۰۰۰ واحد می‌باشد.

تعداد محصولات ساخته شده درمرحله یک ۱۷,۰۰۰ واحد می‌باشد که به مرحله دو منتقل شده است.

موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره درمرحله یک ۹,۰۰۰ واحد است که ازنظرمواد ۱۰۰٪ تکمیل و از نظر هزینه‌های تبدیل ۷۰٪ تکمیل می‌باشد.

تعداد ضایعات عادی درمرحله یک ۳,۰۰۰ واحد وتعداد ضایعات غیرعادی مرحله یک ۱,۰۰۰ واحد است.

مواد اولیه درآغاز مرحله یک ودوبه محصول اضافه می‌شود ولی هزینه‌های تبدیل شامل کار مستقیم و سربار ساخت به صورت یکنواخت درسرتاسرمرحله به محصول اضافه می گردد.

نقطه بازرسی درمرحله یک در ۵۰٪ عملیات مرحله یک انتخاب شده است به عبارت دیگر ضایعات در نقطه‌ای که از نظر هزینه‌های تبدیل ۵۰٪ تکمیل می‌باشد شناسایی شده‌اند.

از محصولات انتقال یافته به مرحله دو تعداد ۱۲,۰۰۰ واحد تکمیل شده وبه انبارکالای ساخته شده منتقل گردیده است.

تعداد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مرحله دو ۲,۰۰۰ واحد می‌باشد که ازنظر مواد اولیه ۱۰۰٪ وازنظرهزینه‌های تبدیل ۵۰٪ تکمیل می‌باشد.

بازرسی درمرحله دو در ۶۰٪ عملیات تولیدی مرحله تعیین شده است.

تعداد ضایعات عادی مرحله دو ۲,۰۰۰ واحد وتعداد ضایعات غیرعادی مرحله دو ۱,۰۰۰ واحد می‌باشد.

گزارش معادل آحاد تکمیل شده مراحل یک و دو به صورت زیراست.

گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله یک

	جدول مقداری تولید	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل
موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره	-۰-		
تعداد محصولات اقدام به تولید طی دوره	۳۰,۰۰۰		
	۳۰,۰۰۰		
تعداد محصولات تکمیل شده وانتقال یافته	۱۷,۰۰۰	۱۷,۰۰۰	۱۷,۰۰۰
تعداد موجودی پایان دوره	۹,۰۰۰	۹ ,۰۰۰	۶۳۰۰ =۹,۰۰۰×٪۷۰
تعداد ضایعات عادی	۳/۰۰۰	۳,۰۰۰	۱۵۰۰ = ۳,۰۰۰ ×٪۵۰
تعداد ضایعات غیرعادی	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۵۰۰= ۱۰۰۰ × ٪۵۰
معادل آحاد تکمیل شده	۳۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰	۲۵,۳۰۰

گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله دو

	جدول مقداری تولید	مواد انتقالی	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل
تعداد موجودی اول دوره	-۰-			
تعـداد محصـولات انتقـال یافتـه ازمرحله یک	۱۷,۰۰۰			
	۱۷,۰۰۰			
تعداد محصولات ساخته شده	۱۲,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	۱۲/۰۰۰
تعداد موجودی پایان دوره	۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	۱۰۰۰=۲۰۰۰×٪۵۰
تعداد ضایعات عادی	۲,۰۰۰	۲۰۰۰	۲,۰۰۰	۱۲۰۰=۲۰۰۰×٪۶۰
تعداد ضایعات غیر عادی	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۶۰۰=۱۰۰۰×٪۶۰
	۱۷,۰۰۰			
معادل آحاد تکمیل شده		۱۷,۰۰۰	۱۷,۰۰۰	۱۴,۸۰۰

باتوجه به گزارش‌های معادل آحاد تکمیل شده مراحل یک و دومشخص می‌شود که ضایعات اعم از عادی و غیرعادی باید درمحاسبه معادل آحاد تکمیل شده منظور گردد.زیراهمانطورکه درقسمت‌های قبلی هم اشاره شد قسمتی از هزینه‌های انجام شده درهرمرحله از تولید به بهای تمام شده ضایعات اختصاص می‌یابد.

با استفاده از گزارش معادل آحاد تکمیل شده می‌توان بهای تمام شده ضایعات رامحاسبه نمود. البته نقطه بازرسی آخرین نقطه‌ای است که کالای درجریان ساخت هرمرحله درآن نقطه ضایع شده وازبین رفته است.

۲ـ۷ـ۷ـ بهای تمام شده ضایعات عادی : بهای تمام شده ضایعات عادی شامل مواد اولیه، کارمستقیم وسربار ساخت می‌باشد. که باید درگزارش هزینه تولید محاسبه شده سپس به بهای تمام شده محصولات ساخته شده اضافه گردیده و یا بین محصولات سالم سرشکن شود.

بهای تمام‌شده ضایعات عادی	=	معادل آحاد تکمیل‌شده ضایعات عادی از نظر مواد	×	هزینه مواد مستقیم هر واحد کالا	+	معادل آحاد ضایعات عادی از نظر تبدیل	×	هزینه تبدیل هر واحد کالا

در خصوص محاسبه معادل آحاد تکمیل شده ضایعات عادی باید به نکات زیر توجه کرد:

الف) اگر مواد اولیه در آغاز مرحله به محصول اضافه شود، ضایعات اعم از عادی و غیرعادی ازنظر مواد اولیه ۱۰۰٪ تکمیل می‌باشد.

ب) چون هزینه‌های تبدیل شامل کار مستقیم وسربار ساخت معمولاً به صورت یکنواخت درسرتاسرخط تولید به محصول اضافه می‌شود. ضایعات اعم از عادی وغیرعادی از نظرهزینه‌های تبدیل دارای درصد تکمیلی است که نقطه بازرسی درآنجا قراردارد. زیرا ضایعات درنقطه بازرسی شناسایی شده‌اند.

تبصره :

همانطور که درقسمت (۲ـ۷ـ۷) اشاره شد بهای تمام شده ضایعات عادی باید به محصولات ساخته شده اضافه گردد و یا بین محصولات سالم سرشکن شود. این موضوع به شرایط زیر بستگی دارد.

اگر موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ازنقطه بازرسی عبورنکرده باشد، یعنی درصد تکمیل آن کمتر از نقطه بازرسی باشد، هیچ سهمی‌از بهای تمام شده ضایعات عادی به موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره داده نخواهد شد.

اگر درصدتکمیل موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره بانقطه بازرسی برابر باشد به این معناست که موجودی در جریان ساخت پایان دوره از نقطه بازرسی عبور نکرده دراین صورت هم هیچ سهمی‌از بهای تمام شده ضایعات عادی به موجودی در جریان ساخت پایان دوره تعلق نمی گیرد. درمثال شرکت تولیدی زرین، موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره در مرحله دو ازنظرمواد اولیه ۱۰۰٪ تکمیل است ولی ازنظرهزینه‌های تبدیل ۵۰٪ تکمیل می‌باشد. نقطه بازرسی دراین مرحله نیز در ۶۰٪ عملیات تولیدی قراردارد. پس از بهای تمام شده ضایعات عادی سهمی‌نخواهد داشت. و بهای تمام شده ضایعات عادی مرحله دو تماماً به محصولات تکمیل شده اضافه می‌گردد.

اگر درصد تکمیل موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره بیشتر ازنقطه بازرسی باشد. به این معناست که موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ازنقطه بازرسی عبور کرده است. دراین صورت از بهای تمام شده ضایعات عادی سهمی‌به موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره تعلق خواهد گرفت. به عبارت دیگر بهای تمام شده ضایعات عادی بین محصولات سالم سرشکن می گردد. که به نسبت تعداد محصولات سالم خواهد بود. تعداد محصولات سالم عبارت است از: جمع تعداد محصولات تکمیل شده و تعداد موجودی در جریان ساخت پایان دوره

تعداد موجودی درجریان ساخت پایان دوره + تعداد محصولات تکمیل شده = تعداد محصولات سالم

درمثال شرکت تولیدی زرین درمرحله یک موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ازنظر هزینه‌های تبدیل ۷۰٪ تکمیل می‌باشد ولی بازرسی در ۵۰٪ عملیات تولیدی این مرحله قرار دارد. به این ترتیب مشخص است که موجودی پایان دوره ازنقطه بازرسی عبور کرده است. دراین صورت سهمی‌از بهای تمام شده ضایعات عادی به موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره تعلق خواهد گرفت. به عبارت دیگر بهای تمام شده ضایعات عادی بین محصولات تکمیل شده و موجودی در جریان ساخت پایان دوره به نسبت تعداد آنها سرشکن می گردد.

$$\text{بهای تمام شده ضایعات عادی} \times \frac{\text{تعداد محصولات تکمیل شده}}{\text{تعداد محصولات تکمیل شده} + \text{تعداد کالای در جریان ساخت پایان دوره}} = \text{سهم محصولات تکمیل شده از بهای تمام شده ضایعات عادی}$$

$$\text{بهای تمام شده ضایعات عادی} \times \frac{\text{تعداد کالای در جریان ساخت پایان دوره}}{\text{تعداد کالای در جریان ساخت پایان دوره} + \text{تعداد کالای تکمیل شده}} = \text{سهم موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره}$$

۳ـ۷ـ۷ـ ارزش ضایعات : ضایعات عادی وغیرعادی هرمرحله ازتولید ممکن است بدون ارزش یا دارای ارزش باشد.

الف) ضایعات بدون ارزش: اگر دریک مرحله از تولید ضایعات تولید شده فاقد ارزش باشد بهای تمام شده ضایعات عادی تماماً به محصولات تکمیل شده اضافه می گردد و یا بین محصولات سالم سرشکن می‌شود.

ب) ضایعات دارای ارزش فروش: دربسیاری از مراحل تولید ضایعات به وجود آمده دارای ارزش فروش می‌باشد مانند ضایعات تولید لوازم فلزی که قابل فروش است، دراین صورت ارزش فروش ضایعات عادی موجب کاهش بهای تمام شده ضایعات عادی می گردد درنتیجه بهای تمام شده محصولات تکمیل شده یا محصولات سالم معادل ارزش فروش ضایعات عادی کاهش خواهد یافت.

اگر بهای تمام شده ضایعات عادی بین محصولات سالم سرشکن شود، ارزش فروش این ضایعات نیز باید به نسبت مقدار بین محصولات سالم سرشکن گردد.

ج) ضایعات قابل بازیافت: دربعضی از صنایع ضایعات به وجود آمده یک مرحله ازتولید ممکن است درهمان

مرحله یا درمراحل دیگر تولید به عنوان مواد اولیه مجدداً به مصرف برسد، دراین صورت ارزش ضایعات قابل بازیافت معادل موادی است که ضایعات جایگزین آن می گردد.

۴ـ۷ـ۷ـ محاسبه بهای تمام شده ضایعات غیرعادی : همانطور که قبلاً هم اشاره شد، ضایعات غیرعادی ضایعاتی است که انتظارنمی‌رود به وجود آید ولی عملاً درمراحل مختلف تولید به دلایل مختلف از جمله عدم مهارت کارگران، قطع جریان برق و غیره تولید می‌شود.

بهای تمام شده ضایعات غیرعادی نیزمانند،ضایعات عادی شامل مواد اولیه، کارمستقیم وسربار ساخت می‌باشد. و محاسبه آن دقیقاً مشابه محاسبه بهای تمام شده ضایعات عادی است.

بهای تمام‌شده یک واحد محصول از نظر تبدیل	×	**معادل آحاد تکمیل شده ضایعات غیرعادی از نظر تبدیل**	+	**بهای تمام‌شده یک واحد محصول از نظر مواد**	×	**معادل آحاد تکمیل‌شده ضایعات غیرعادی از نظر مواد**	=	**بهای تمام‌شده ضایعات غیرعادی**

ازآنجا که تعداد یا مقدار ضایعات غیرعادی از ابتدای دوره مالی قابل پیش بینی نیست نمی توان آن را به محصولات تکمیل شده یا به محصولات سالم اضافه نمود. بلکه بهای تمام شده ضایعات غیرعادی برای واحد تولیدی عبارت از زیان ناشی از این ضایعات محسوب می‌شود ودرحسابی به همین عنوان منظور می گردد.

۸ـ۷ـ ثبت‌های حسابداری مربوط به ضایعات

ثبت فروش ضایعات : اگر ضایعات یک مرحله از تولید دارای ارزش فروش باشد، درقسمت هزینه‌های قابل تخصیص گزارش هزینه تولید جمع ارزش فروش کلیه ضایعات شامل ارزش فروش ضایعات عادی وارزش فروش ضایعات غیر عادی از جمع هزینه‌های انجام شده درآن مرحله شامل (قیمت تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره به علاوه هزینه‌های انجام شده طی دوره) کسرمی گردد. ودرقسمت نحوه تخصیص گزارش هزینه تولید نیز ارزش فروش ضایعات عادی وغیرعادی به ترتیب از قیمت تمام شده ضایعات عادی و قیمت تمام شده ضایعات غیرعادی کسر می گردد.

نحوه ثبت ارزش فروش و بهای تمام شده ضایعات : به ازای ارزش فروش پیش بینی شده ضایعات عادی حساب موجودی ضایعات، بدهکار و حساب کالای درجریان ساخت مرحله معادل ارزش فروش ضایعات عادی، بستانکارمی گردد.

به ازاء بهای تمام شده ضایعات غیرعادی حساب زیان ضایعات غیرعادی، بدهکار وحساب کالای درجریان ساخت مرحله، بستانکارمی‌شود.

به ازای ارزش فروش ضایعات غیرعادی، حساب موجودی ضایعات، بدهکار وحساب زیان ضایعات غیرعادی بستانکارمی‌شود. زیرا ارزش فروش ضایعات غیرعادی قسمتی از زیان ناشی از این قبیل ضایعات را جبران می کند.

ثبت‌های نمونه به صورت صفحه بعد است:

۱ـ موجودی ضایعات	××	
کالای درجریان ساخت ـ مرحله		××
ثبت ارزش فروش پیش بینی شده ضایعات عادی مرحله		

۲ـ زیان ضایعات غیرعادی	×××	
کالای درجریان ساخت مرحله		×××
ثبت بهای تمام شده ضایعات غیرعادی		
۳ـ موجودی ضایعات	×	
زیان ضایعات غیرعادی		×
ثبت ارزش پیش بینی شده فروش ضایعات غیرعادی		

حال چنانچه ضایعات عادی وغیرعادی عملاً به فروش برسد، معادل قیمت واقعی فروش ضایعات حساب بانک یا حساب‌های دریافتنی، بدهکارودرمقابل حساب موجودی ضایعات بستانکار می گردد.

۴ـ بانک	×××	
موجودی ضایعات		×××
ثبت قیمت فروش واقعی ضایعات عادی وغیرعادی		

اگر ضایعات عادی وغیرعادی به مبلغی کمتر یا بیشتر از ارزش فروش پیش بینی شده آنها به فروش برسد، اختلاف به عنوان زیان یا سود حاصل از فروش ضایعات به حسابی به همین عنوان، بدهکار یا بستانکار می گردد.

۵ـ بانک	××××	
موجودی ضایعات		×××
سود حاصل از فروش ضایعات		×
ثبت فروش ضایعات عادی و غیرعادی یا سود		

۶ـ بانک	×××	
زیان حاصل از فروش	×	
موجودی ضایعات		×××
ثبت فروش ضایعات عادی و غیرعادی یا زیان		

مثال : با توجه به اطلاعات مربوط به شرکت تولیدی زرین، سایراطلاعات به قرارزیراست.

۱ـ هزینه‌های انجام شده طی دوره مالی جاری به قرارزیراست.

	مرحله یک	مرحله دو
مواد اولیه	۵,۴۰۰,۰۰۰ ریال	۲,۰۴۰,۰۰۰ ریال

کارمستقیم	۱,۲۶۵,۰۰۰ ریال	۵۹۲,۰۰۰ ریال
سربارساخت	۷۵۹,۰۰۰ ریال	۴۴۴,۰۰۰ ریال
۲ـ ارزش فروش ضایعات عادی وغیرعادی	۱۲۰ ریال	۱۵۰ ریال

۳ـ ضایعات مرحله یک ودوبه ترتیب از قرارهرواحد ۱۶۰ ریال و ۱۳۰ ریال نقداً به فروش رسید.

۴ـ درمراحل یک و دو موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره وجود ندارد.

مطلوبست :

۱ـ تنظیم گزارش هزینه تولید مراحل یک ودو

۲ـ ثبت کلیه دادوستدهای مربوط به مراحل یک و دو و انتقال اقلام ثبت شده به دفتر کل

گزارش هزینه تولید مرحله یک

	جمع هزینه‌های تولید	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل	بهای تمام شده یک واحد
هزینه‌های قابل تخصیص :				
هزینه‌های موجودی اول دوره	-۰-			
هزینه‌های دوره مالی جاری				
هزینه‌های دوره مالی جاری	۷,۴۲۴,۰۰۰	۵,۴۰۰,۰۰۰ ریال	۲,۰۲۴,۰۰۰ ریال	
کسر می‌شود:				
ارزش فروش ضایعات ۱۲۰× ۴۰۰۰=	(۴۸۰,۰۰۰)			
جمع هزینه‌های قابل تخصیص	۶,۹۴۴,۰۰۰			
معادل آحاد تکمیل شده		۳۰,۰۰۰ واحد	۲۵,۳۰۰ واحد	
بهای تمام شده یک واحد		۱۸۰ ریال	۸۰ ریال	۲۶۰ ریال
نحوه تخصیص هزینه‌ها				
بهای تمام شده ضایعات غیر عادی	۲۲۰,۰۰۰	= ۱۸۰× ۱۰۰۰+۸۰× ۵۰۰		
کسر می‌شود فروش ضایعات غیر عادی	(۱۲۰,۰۰۰) =(۱۲۰×۱۰۰۰)			
بهای تمام شده ضایعات غیرعادی	۱۰۰,۰۰۰			
بهای تمام شده محصولات ساخته شده	۴,۴۲۰,۰۰۰			= ۲۶۰ × ۱۷,۰۰۰
سهم ضایعات عادی	۴۳۱,۵۳۸			
سهم فروش ضایعات عادی	(۲۳۵,۳۸۴)			
	۴,۶۱۶,۱۵۴			
بهای تمام شده موجودی پایان دوره :				
مواد اولیه	۱,۶۲۰,۰۰۰	= ۱۸۰ × ۹,۰۰۰		
هزینه‌های تبدیل	۵۰۴,۰۰۰		=۸۰× ۶,۳۰۰	
سهم ضایعات عادی	۲۲۸,۴۶۲			
سهم فروش ضایعات عادی	(۱۲۴,۶۱۶)			
	۲,۲۲۷,۸۴۶			
جمع هزینه‌های تخصیص یافته	۶,۹۴۴,۰۰۰			

اینک به توضیح و محاسبه بعضی از اقلام مندرج درگزارش هزینه تولید می‌پردازیم:

گزارش هزینه تولید مرحله یک باتوجه به گزارش معادل آحاد تکمیل شده این مرحله و سایر اطلاعات مربوط به هزینه‌های انجام شده طی دوره تهیه گردیده است.

بهای تمام شده ضایعات عادی و ضایعات غیرعادی بادرنظرگرفتن نقطه بازرسی مرحله یک محاسبه شده است، نقطه بازرسی در ۵۰٪ عملیات تولیدی مرحله ۵ تعیین شده است، همچنین مواد اولیه در آغاز مرحله به محصول اضافه شده. پس ضایعات عادی ازنظرمواد اولیه صددرصد تکمیل می‌باشد. هزینه‌های تبدیل به صورت یکنواخت درسرتاسر مرحله به محصول اضافه می‌شود. پس ضایعات این مرحله ازنظر هزینه‌های تبدیل دارای همان درصد نقطه بازرسی یعنی ۵۰٪ تکمیل می‌باشد. زیرا فرض براین است که تمام ضایعات اعم از عادی و غیرعادی درنقطه بازرسی به وجود آمده است.

محاسبه بهای تمام شده ضایعات عادی به صورت زیراست

مواد اولیه	۳۰۰۰ × ۱۰۰٪ × ۱۸۰ = ۵۴۰,۰۰۰
هزینه‌های تبدیل	۳۰۰۰ × ۵۰٪ × ۸۰ = ۱۲۰,۰۰۰
بهای تمام شده ضایعات عادی	۶۶۰,۰۰۰

درمرحله یک موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ازنظرمواد اولیه صددرصد تکمیل می‌باشد، ولی از نظر هزینه‌های تبدیل ۷۰٪ تکمیل است. دراین مرحله درصد تکمیل موجودی پایان دوره ازنقطه بازرسی بیشتراست. به عبارت دیگر موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره از نقطه بازرسی عبورکرده است. پس بهای تمام شده ضایعات عادی باید به نسبت تعداد محصولات ساخته شده و تعداد موجودی پایان دوره بین آنها سرشکن گردد. یعنی بین محصولات سالم.

تعداد محصولات سالم $۱۷,۰۰۰ + ۹,۰۰۰ = ۲۶,۰۰۰$

سهم محصولات ساخته شده $\frac{۱۷,۰۰۰}{۲۶,۰۰۰} \times ۶۶۰,۰۰۰ = ۴۳۱,۵۳۸$

سهم موجودی پایان دوره $\frac{۹,۰۰۰}{۲۶,۰۰۰} \times ۶۶۰,۰۰۰ = ۲۲۸,۴۶۲$

۵ـ درمرحله یک ضایعات عادی از قرار هر واحد ۱۲۰ ریال قابل فروش است.

وبهای فروش آن عبارت است از: ریال ۳۶۰,۰۰۰ = ۱۲۰ × ۳,۰۰۰

همانطور که بهای تمام شده ضایعات عادی به نسبت تعداد بین محصولات سالم سرشکن می‌گردد. ارزش فروش ضایعات عادی هم به همان صورت سرشکن می‌شود.

سهم محصولات ساخته شده $\frac{۱۷,۰۰۰}{۲۶,۰۰۰} \times ۳۶۰,۰۰۰ = ۲۳۵,۳۸۴$ ریال

سهم موجودی پایان دوره $\frac{۹,۰۰۰}{۲۶,۰۰۰} \times ۳۶۰,۰۰۰ = ۱۲۴,۶۱۶$ ریال

درمرحله یک تعداد ۱۰۰۰ واحد ضایعات غیرعادی وجوددارد که بهای تمام شده آن عبارت است از

مواد اولیه	۱,۰۰۰ × ۱۸۰ = ۱۸۰,۰۰۰
هزینه‌های تبدیل	۱۰۰۰ × ۵۰٪ × ۸۰ = ۴۰,۰۰۰
بهای تمام شده	۲۲۰,۰۰۰

ضمناً بهای تمام شده ضایعات غیرعادی، برای واحد تولیدی،زیان ناشی از این قبیل ضایعات محسوب می‌شود.

ارزش فروش ضایعات غیرعادی هرمرحله، قسمتی اززیان این قبیل ضایعات را جبران می کند.

ارزش فروش ضایعات غیرعادی ۱۰۰۰ ×۱۲۰ =۱۲۰,۰۰۰

زیان ناشی از ضایعات غیرعادی ۲۲۰,۰۰۰ – ۱۲۰,۰۰۰ =۱۰۰,۰۰۰

درپایان گزارش هزینه تولید جمع هزینه‌های قابل تخصیص با جمع هزینه‌های تخصیص یافته برابر است:

ریال ۱۰۰,۰۰۰ +۴,۶۱۶,۱۵۴ +۲,۲۲۷,۸۴۶ =۶,۹۴۴,۰۰۰

گزارش هزینه تولید مرحله دو به صورت زیر تنظیم می‌شود.

گزارش هزینه تولید مرحله دو

	جمع هزینه‌های تولید	مواد انتقالی	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل	بهای تمام شده یک واحد
هزینه‌های قابل تخصیص					
هزینه‌های موجودی اول دوره	-۰-				
هزینه‌های دوره مالی جاری	۷,۶۹۲,۱۵۴	۴,۶۱۶,۱۵۴	۲,۰۴۰,۰۰۰	۱,۰۳۶,۰۰۰	
جمع هزینه‌ها	۷,۶۹۲,۱۵۴				
کسرمی‌شود فروش ضایعات	(۴۵۰,۰۰۰) =۱۵۰×۳,۰۰۰				
جمع هزینه های قابل تخصیص	۷,۲۴۲,۱۵۴				
معادل آحاد تکمیل شده		۱۷,۰۰۰	۱۷,۰۰۰	۱۴,۸۰۰	
بهای تمام شده یک واحد		۲۷۱/۵۳۸ ریال	۱۲۰ ریال	۷۰ ریال	۴۶۱/۵۳۸ ریال

نحوه تخصیص هزینه‌ها:

بهای تمام شده ضایعات غیرعادی ۴۳۳/۵۳۸ = ۱,۰۰۰ ×۲۷۱/۵۳۸ + ۱,۰۰۰ × ۱۲۰ + ۶۰۰ × ۷۰

کسرمی‌شود فروش ضایعات (۱۵۰/۰۰۰) = ۱,۰۰۰×۱۵۰

۲۸۳,۵۳۸

بهای تمام شده محصولات ساخته شده ۵,۵۳۸,۴۶۵ = ۱۲,۰۰۰ ×۴۳۱/۵۳۸

بهای تمام شده ضایعات عادی ۸۶۷,۰۷۶ =۱,۲۰۰×۷۰ + ۲,۰۰۰ × ۱۲۰ + ۲,۰۰۰ × ۲۷۱,۵۳۸

کسر می‌شود فروش ضایعات ۲,۰۰۰×۱۵۰=(۳۰۰,۰۰۰)

۶,۱۰۵,۵۴۰

بهای تمام شده موجودی در جریان ساخت پایان دوره :

مواد انتقالی	۵۴۳,۰۷۶	۲,۰۰۰ ×۲۷۱,۵۳۸
مواد اولیه	۲۴۰,۰۰۰	۲,۰۰۰×۱۲۰
هزینه‌های تبدیل	۷۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ ×۷۰ =
	۸۵۳,۰۷۶	
جمع هزینه‌های تخصیص یافته	۷,۲۴۲,۱۵۴	

اینک به توضیح و محاسبه بعضی از اقلام مندرج در گزارش هزینه تولید مرحله دو می‌پردازیم:

گزارش هزینه تولید مرحله دو باتوجه به گزارش معادل آحاد تکمیل شده این مرحله و سایر هزینه‌های انجام شده و اطلاعات مربوط به آنها طی دوره تهیه گردیده است.

بهای تمام شده ضایعات عادی و ضایعات غیرعادی بادرنظرگرفتن نقطه بازرسی مرحله دو محاسبه گردیده است. درمرحله دو نقطه بازرسی در ۶۰٪ عملیات تولیدی مرحله قراردارد. دراین مرحله مواد اولیه درآغاز مرحله به محصول اضافه می‌شود.پس ضایعات عادی ازنظرمواد انتقالی و مواد اولیه صددرصد تکمیل است. دراین مرحله نیز هزینه‌های تبدیل به طور یکنواخت درسرتاسر مرحله به محصول اضافه می‌شود. پس ضایعات عادی ازنظرهزینه‌های تبدیل دارای همان درصد نقطه بازرسی یعنی ۶۰٪ تکمیل می‌باشد، زیرا فرض بر این است که تمام ضایعات اعم از عادی و غیرعادی درنقطه بازرسی به وجود آمده است.

بهای تمام شده ضایعات عادی به صورت زیر محاسبه می‌شود:

مواد انتقالی	۲,۰۰۰ × ۲۷۱,۵۳۸ = ۵۴۳,۰۷۶
مواد اولیه	۲,۰۰۰ × ۱۲۰ = ۲۴۰,۰۰۰
هزینه‌های تبدیل	۱/۲۰۰ × ۷۰ = ۸۴,۰۰۰
	۸۶۷,۰۷۶

۴ـ در مرحله دو موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ازنظرمواد انتقالی ومواد اولیه صددرصد تکمیل است. ولی ازنظر هزینه‌های تبدیل ۵۰٪ تکمیل می‌باشد، پس در مرحله دو درصد تکمیل موجودی پایان دوره ازنقطه بازرسی کمتراست. به عبارت دیگر موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ازنقطه بازرسی عبورنکرده است. سپس بهای تمام شده ضایعات عادی فقط به محصولات تکمیل شده اضافه می‌شود. درواقع هیچ سهمی‌از بهای تمام شده ضایعات عادی به موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره داده نخواهد شد.

۵ـ درمرحله دوضایعات عادی از قرارهرواحد ۱۵۰ ریال قابل فروش است که بهای فروش آن عبارت است از:

ریال ارزش فروش ضایعات عادی ۲,۰۰۰ × ۱۵۰ = ۳۰۰,۰۰۰

سپس همانطور که بهای تمام شده ضایعات عادی به محصولات تکمیل شده اضافه گردیده ارزش فروش ضایعات عادی از آن کسر می‌گردد.

۶ـدرمرحله دو تعداد ۱,۰۰۰ واحد ضایعات غیرعادی وجوددارد وبهای تمام شده آن به صورت زیرمحاسبه می‌شود:

مواد انتقالی	۱,۰۰۰ × ۲۷۱,۵۳۸ = ۲۷۱,۵۳۸
مواد اولیه	۱,۰۰۰ × ۱۲۰ = ۱۲۰,۰۰۰
هزینه‌های تبدیل	۶۰۰ × ۷۰ =۴۲,۰۰۰
بهای تمام شده ضایعات	۴۳۳,۵۳۸

ضمناً بهای تمام شده ضایعات غیرعادی، برای واحد تولیدی زیان ناشی از این قبیل ضایعات محسوب می‌شود.

۷ـ ارزش فروش ضایعات غیرعادی مرحله دو نیز بخشی از زیان را جبران می‌کند.

ارزش فروش ضایعات غیرعادی ۱,۰۰۰ × ۱۵۰ =۱۵۰,۰۰۰

زیان ضایعات غیرعادی ۴۳۳,۵۴۰ ـ ۱۵۰,۰۰۰ = ۲۸۳,۵۴۰

۸ـ درپایان گزارش هزینه تولید جمع هزینه‌های قابل تخصیص با جمع هزینه‌های تخصیص یافته برابر است.

ریال ۲۸۳,۵۴۰ + ۶,۱۰۵,۵۶۰ +۸۵۳,۰۵۴ = ۷,۲۴۲,۱۵۴

ثبت های حسابداری مربوط به مراحل یک و دو به صورت زیر است.

۱ـ کنترل کالای درجریان ساخت مرحله یک ۵,۴۰۰,۰۰۰
کنترل موجودی مواد ۵,۴۰۰,۰۰۰
ثبت مواد صادره به مرحله یک تولید

۲ـ کالای درجریان ساخت ـ مرحله یک ۱,۲۶۵,۰۰۰
کنترل هزینه، حقوق و دستمزد ۱,۲۶۵,۰۰۰
ثبت دستمزد مستقیم مرحله یک

۳ـ کالای درجریان ساخت مرحله یک ۷۵۹,۰۰۰
کنترل سربار مرحله یک ۷۵۹,۰۰۰
ثبت سربار ساخت مرحله یک

۴ـ کالای درجریان ساخت ـ مرحله دو ۴,۶۱۶,۱۵۴
کالای درجریان ساخت مرحله یک ۴,۶۱۶,۱۵۴
ثبت بهای تمام شده تعداد ۷,۰۰۰ واحد محصول مرحله یک به مرحله دو

۵ـ زیان ضایعات غیرعادی ۲۲۰,۰۰۰
کالای درجریان ساخت ـ مرحله یک ۲۲۰,۰۰۰
ثبت بهای تمام شده ضایعات غیر عادی

۶ـ موجودی ضایعات ۱۲۰,۰۰۰
زیان ضایعات غیرعادی ۱۲۰,۰۰۰
ثبت ارزش فروش پیش‌بینی شده ضایعات غیرعادی مرحله یک

۷ـ بانک ۱۶۰,۰۰۰
موجودی ضایعات ۱۲۰,۰۰۰
سود و زیان فروش ضایعات ۴۰,۰۰۰
ثبت فروش ضایعات غیر عادی مرحله یک به طور نقد

۸ـ موجودی ضایعات ۳۶۰,۰۰۰

کالای درجریان ساخت مرحله یک ۳۶۰,۰۰۰

ثبت ارزش فروش پیش بینی شده ضایعات عادی مرحله یک

۹ـ بانک ۴۸۰,۰۰۰

موجودی ضایعات ۳۶۰,۰۰۰

سود و زیان فروش ضایعات ۱۲۰,۰۰۰

ثبت فروش ضایعات عادی مرحله یک به صورت نقد

تذکر: ضایعات عادی وغیرعادی مرحله یک از قرارهرواحد ۱۶۰ ریال به فروش رسیده است ولی پیش بینی فروش هر واحد ۱۲۰ ریال بوده است. پس از فروش هر واحد ضایعات عادی و غیر عادی مرحله یک ۴۰ ریال سود بدست آمده است (۴۰= ۱۲۰ـ ۱۶۰).

ریال بهای فروش ضایعات غیرعادی ۱,۰۰۰ × ۱۶۰ = ۱۶۰,۰۰۰

ریال بهای فروش ضایعات عادی مرحله یک ۳,۰۰۰ × ۱۶۰ = ۴۸۰,۰۰۰

۱۰ـ کنترل کالای درجریان ساخت مرحله دو ۲,۰۴۰,۰۰۰

کنترل موجودی مواد ۲,۰۴۰,۰۰۰

ثبت صدور مواد اولیه به مرحله دو

۱۱ـ کالای درجریان ساخت مرحله دو ۵۹۲,۰۰۰

کنترل هزینه حقوق و دستمزد ۵۹۲,۰۰۰

ثبت دستمزد مستقیم مرحله دو

۱۲ـ کالای درجریان ساخت مرحله دو ۴۴۴,۰۰۰

کنترل سربار ساخت ۴۴۴,۰۰۰

ثبت سربار ساخت مرحله دو

۱۳ـ موجودی کالای ساخته شده ۶,۱۰۵,۵۶۰

کالای درجریان ساخت مرحله دو ۶,۱۰۵,۵۶۰

ثبت بهای تمام شده تعداد ۱۲,۰۰۰ واحد محصول ساخته شده مرحله دو

۱۴ـ زیان ضایعات غیرعادی ۴۳۳,۵۴۰

کالای درجریان ساخت ـ مرحله دو ۴۳۳,۵۴۰

ثبت بهای تمام شده ضایعات غیرعادی مرحله دو

شرح	بدهکار	بستانکار
۱۵ـ موجودی ضایعات	۱۵۰,۰۰۰	
زیان ضایعات غیرعادی		۱۵۰,۰۰۰

ثبت ارزش فروش پیش بینی شده ضایعات غیرعادی مرحله دو

شرح	بدهکار	بستانکار
۱۶ـ بانک	۱۳۰,۰۰۰	
سودو زیان فروش ضایعات	۲۰,۰۰۰	
موجودی ضایعات		۱۵۰,۰۰۰

ثبت بهای فروش ضایعات غیرعادی مرحله دو به‌طور نقد

شرح	بدهکار	بستانکار
۱۷ـ موجودی ضایعات	۳۰۰,۰۰۰	
کالای درجریان ساخت مرحله دو		۳۰۰,۰۰۰

ثبت ارزش فروش پیش‌بینی شده ضایعات عادی مرحله دو

شرح	بدهکار	بستانکار
۱۸ـ بانک	۲۶۰,۰۰۰	
سودوزیان فروش ضایعات	۴۰,۰۰۰	
موجودی ضایعات		۳۰۰,۰۰۰

ثبت فروش ضایعات عادی مرحله دو به صورت نقد

تذکر: ضایعات عادی وغیرعادی مرحله دو از قرار هر واحد ۱۳۰ ریال نقداً به فروش رسیده است. ولی پیش‌بینی فروش هرواحد ازآن مبلغ ۱۵۰ ریال بوده است. پس از فروش هر واحد ضایعات عادی وغیرعادی مرحله دو ۲۰ ریال زیان به دست آمده.

۲۰= (۱۳۰ ـ ۱۵۰) ریال زیان حاصل از فروش یک واحد ضایعات

ریال بهای فروش ضایعات غیرعادی مرحله دو ۱,۰۰۰ × ۱۳۰=۱۳۰,۰۰۰

ریال بهای فروش ضایعات عادی مرحله دو ۲,۰۰۰ × ۱۳۰ =۲۶۰,۰۰۰

اینک ادامه مثال مربوط به شرکت تولیدی زرین به قرارزیراست.

اگر کالاهای ساخته شده ازقرارهرواحد ۵۵۰ ریال به صورت نسیه به فروش برسد ثبت های مربوط به قیمت تمام شده کالای فروش رفته و فروش کالا به صورت زیر خواهد بود :

تعدادی کالاهای ساخته شده مرحله دو ۱۲,۰۰۰ واحد می‌باشد که تعداد ۹,۰۰۰ واحد آن فروخته شده است.

بهای تمام شده تعداد ۹,۰۰۰ واحد به صورت زیر می‌باشد.

$$\text{ریال } ۶,۱۰۵,۵۶۰ \times \frac{۹,۰۰۰}{۱۲,۰۰۰} = ۴,۵۷۹,۱۷۰$$

۱۹ـ قیمت تمام شده کالای فروش رفته ۴,۵۷۹,۱۷۰

موجودی کالای ساخته شده ۴,۵۷۹,۱۷۰

ثبت قیمت تمام شده تعداد ۹/۰۰۰ واحد کالای فروش رفته

بهای فروش ۹۰۰۰ واحد محصولات فروش رفته ۹,۰۰۰×۵۵۰=۴,۹۵۰,۰۰۰

۲۰ـ حساب‌های دریافتنی ۴,۹۵۰,۰۰۰

فروش ۴,۹۵۰,۰۰۰

ثبت بهای فروش ۹،۰۰۰ واحد کالا به طور نسیه

انتقال ثبت‌ها از دفتر روزنامه به دفترکل به صورت زیراست:

حساب کالای درجریان ساخت مرحله یک

شرح	بدهکار	شرح	بستانکار
مواد اولیه (۱)	۵,۴۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده ۱۷۰۰۰ واحد کالای ساخته شده نقل به مرحله (۲)	۴,۶۱۶,۱۵۴
کارمستقیم (۲)	۱,۲۶۵,۰۰۰		
سربار ساخت (۳)	۷۵۹,۰۰۰	(۵) نقل به زیان ضایعات	۲۲۰,۰۰۰
		(۶) از حساب موجودی ضایعات	۳۶۰,۰۰۰
		مانده نقل به زیر	۲,۲۲۷,۸۴۶
	۷,۴۲۴,۰۰۰		۷,۴۲۴,۰۰۰
مانده نقل از بالا	۲,۲۲۷,۸۴۶		

حساب کالای درجریان ساخت مرحله دو

شرح	بدهکار	شرح	بستانکار
(۴) نقل از مرحله یک	۴,۶۱۶,۱۵۴	(۱۳) از حساب موجودی کالای در جریان ساخت	۶,۱۰۵,۵۶۰
(۱۰) به حساب موجودی مواد	۲,۰۴۰,۰۰۰	(۱۴) از حساب زیان ضایعات غیرعادی	۴۳۳,۵۴۰
(۱۱) به حساب هزینه حقوق ودستمزد	۵۹۲,۰۰۰	(۱۷) از حساب موجودی ضایعات	۳۰۰,۰۰۰
(۱۲) به حساب کنترل سربار ساخت	۴۴۴,۰۰۰	مانده نقل به زیر	۸۵۳,۰۵۴
	۷,۶۹۲,۱۵۴		۷,۶۹۲,۱۵۴
مانده نقل از بالا	۸۵۳,۰۵۴		

حساب زیان ضایعات غیرعادی

شرح	بدهکار	شرح	بستانکار
(۵) نقل از کالای درجریان ساخت مرحله یک	۲۲۰,۰۰۰	(۶) نقل از موجودی ضایعات	۱۲۰,۰۰۰
(۱۴) به حساب کالای درجریان مرحله دو	۴۳۳,۵۴۰	(۱۵) از حساب موجودی ضایعات	۱۵۰,۰۰۰
		مانده نقل به زیر	۳۸۳,۵۴۰
	۶۵۳,۵۴۰		۶۵۳,۵۴۰
مانده نقل از بالا	۳۸۳,۵۴۰		

حساب موجودی ضایعات

شرح	بدهکار	شرح	بستانکار
(۶) نقل به زیان ضایعات	۱۲۰,۰۰۰	(۷) نقل از حساب بانک	۱۲۰,۰۰۰
(۸) به حساب کالای درجریان ساخت مرحله یک	۳۶۰,۰۰۰	(۹) نقل از حساب بانک	۳۶۰,۰۰۰
(۱۵) به حساب زیان ضایعات غیرعادی	۱۵۰,۰۰۰	(۱۵) از حساب بانک	۱۵۰,۰۰۰
(۱۷) به حساب کالای درجریان ساخت مرحله دو	۳۰۰,۰۰۰	(۱۸) از حساب بانک	۳۰۰,۰۰۰

حساب سودوزیان فروش ضایعات

شرح	بدهکار	شرح	بستانکار
(۱۶) به حساب بانک	۲۰,۰۰۰	(۷) نقل از حساب بانک	۴۰,۰۰۰
(۱۸) به حساب بانک	۴۰,۰۰۰	(۹) نقل از حساب بانک	۱۲۰,۰۰۰
مانده نقل به زیر	۱۰۰,۰۰۰	مانده نقل از بالا	۱۰۰,۰۰۰

حساب موجودی کالای ساخته شده

شرح	بدهکار	شرح	بستانکار
(۱۳) به حساب کالای درجریان ساخت مرحله دو	۶,۱۰۵,۵۶۰	(۱۹) ازحساب قیمت تمام شده کالای فروش رفته	۴,۵۷۹,۱۷۰
		مانده نقل به زیر	۱,۵۲۶,۳۹۰
	۶,۱۰۵,۵۶۰		۶,۱۰۵,۵۶۰
مانده نقل از بالا	۱,۵۲۶,۳۹۰		

۱ـ باتوجه به حساب‌های دفترکل، مانده پایان دوره حساب‌های کالای درجریان ساخت مراحل یک و دو نشان‌دهنده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره این مراحل است که دقیقاً با محاسبات انجام شده در گزارش هزینه تولید این دومرحله برابراست.

۲ـ حساب زیان ضایعات غیرعادی برای مراحل تولیدی یک و دو نشان‌دهنده زیان این قبیل ضایعات برای هردومرحله است.

۳ـ اگر کلیه ضایعات دومرحله اعم از عادی و غیرعادی درطول دوره مالی به فروش رسیده باشد، مانده حساب موجودی ضایعات در پایان دوره صفر خواهد شد.

۴ـ مانده حساب سودوزیان حاصل از فروش ضایعات نشان‌دهنده سودیازیان نهایی حاصل از فروش ضایعات عادی و غیرعادی مراحل مختلف تولیدی است.

اکنون با ارائه یک مثال و پاسخ آن به توضیح بیشتر می‌پردازیم:

مثال: شرکت تولیدی گل برگ ازسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای جهت محاسبه بهای تمام شده محصول استفاده می‌نماید. دراین شرکت دومرحله یک و دو وجوددارد و محصولات ساخته شده مرحله یک برای تکمیل به مرحله دو انتقال می‌یابد و پس از تکمیل دراین مرحله به انبار کالای ساخته شده منتقل می‌گردد. اطلاعات مربوط به تولید دریک دوره مالی به قرارزیر است.

۱ـ مواد اولیه درآغاز مرحله یک و دو به محصول اضافه می‌شود، ولی هزینه‌های تبدیل بصورت یکنواخت در سرتاسر خط تولید اضافه می‌گردد.

۲ـ اطلاعات آماری مراحل یک و دو به قرارزیراست:

	مرحله یک	مرحله دو
مواد وارده به مرحله	۳۰,۰۰۰ واحد	؟
محصولات ساخته شده	۲۰,۰۰۰ واحد	۱۵,۰۰۰ واحد
موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره	۸,۰۰۰ واحد ۴۰٪	۳,۰۰۰واحد ۶۰٪
تعداد ضایعات عادی	تکمیل ۱,۱۵۰۰ واحد	تکمیل ۱,۰۰۰ واحد
تعدادضایعات غیرعادی	۵۰۰ واحد	۱,۰۰۰ واحد

۳ـ نقطه بازرسی مرحله یک در ۶۰٪ عملیات تولیدی این مرحله، ونقطه بازرسی مرحله دو در ۵۰٪

۴ـ درمراحل یک و دو موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره وجود ندارد.

۵ـ اطلاعات مربوط به هزینه‌های تولیدی مراحل یک و دو به قرار زیر است:

	مرحله یک	مرحله دو
هزینه‌های دوره مالی جاری :		
مواد اولیه	۴,۵۰۰,۰۰۰	۲,۸۴۰,۰۰۰
دستمزد مستقیم	۲,۴۴۰,۰۰۰	۱,۴۲۴,۰۰۰
سربار ساخت	۱,۲۲۰,۰۰۰	۱,۴۲۴,۰۰۰
۶ـ ارزش پیش بینی شده ضایعات	ـ۰ـ	۱۸۰ ریال
۷ـ بهای فروش ضایعات	ـ۰ـ	۲۴۰ ریال

مطلوبست:

۱ـ تهیه گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله یک

۲ـ تهیه گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله دو

۳ـ تهیه گزارش هزینه تولید مرحله یک و محاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده این مرحله که به مرحله دو انتقال یافته است. همچنین محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره این مرحله

۴ـ تهیه گزارش هزینه تولید مرحله دو ومحاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده این مرحله که به انبار کالای ساخته شده منتقل گردیده است ونیز محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مرحله دو

۵ـ ثبت کلیه اطلاعات ومعاملات مربوط به مراحل یک و دو دردفترروزنامه

پاسخ مثال شرکت تولیدی گل برگ

گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله یک

	جدول مقداری	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل
موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره	ـ٠ـ		
تعداد محصولات اقدام به تولید	۳۰,۰۰۰		
	۳۰,۰۰۰		
تعداد محصولات ساخته شده و انتقال یافته	۲۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰
تعداد ضایعات عادی	۱,۵۰۰	۱۵۰۰	۹۰۰=۱۵۰۰ ×٪۶۰
تعداد ضایعات غیرعادی	۵۰۰	۵۰۰	۳۰۰ =۵۰۰ ×٪۶۰
تعداد موجودی درجریان ساخت پایان دوره	۸,۰۰۰	۸,۰۰۰	۳۲۰۰ =۸۰۰۰ ×٪۴۰
	۳۰,۰۰۰		
معادل آحاد تکمیل شده		۳۰,۰۰۰	۲۴,۴۰۰

گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله دو

	جدول مقدار تولید	مواد انتقالی	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل تولید
تعداد موجودی اول دوره	ـ٠ـ			
تعداد انتقال یافته ازمرحله یک	۲۰,۰۰۰			
	۲۰,۰۰۰			
تعداد محصولات تکمیل شده و انتقال یافته	۱۵,۰۰۰	۱۵,۰۰۰	۱۵,۰۰۰	۱۵,۰۰۰
تعداد ضایعات عادی	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۵۰۰ = ۱,۰۰۰ × ٪۵۰
تعداد ضایعات غیرعادی	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۵۰۰ =۱,۰۰۰ × ٪۵۰
تعداد موجودی پایان دوره	۳,۰۰۰	۳,۰۰۰	۳,۰۰۰	۱/۸۰۰ = ۳,۰۰۰ × ٪۶۰
	۲۰,۰۰۰			
معادل آحاد تکمیل شده		۲۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	۱۷,۸۰۰

اکنون با استفاده از گزارش معادل آحاد تکمیل شده مراحل یک و دو، همچنین با استفاده از سایر اطلاعات گزارش هزینه تولید مراحل یک و دو تهیه می‌شود.

گزارش هزینه تولید مرحله یک

	جمع هزینه‌های تولید	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل	بهای تمام‌شده یک واحد
هزینه‌های قابل تخصیص				
هزینه‌های موجودی اول دوره	-۰-			
هزینه‌های دوره مالی جاری	۸,۱۶۰,۰۰۰	۴,۵۰۰,۰۰۰	۳,۶۶۰,۰۰۰	
	۸,۱۶۰,۰۰۰			
معادل آحاد تکمیل شده		۳۰,۰۰۰ واحد	۲۴,۴۰۰ واحد	
بهای تمام شده یک واحد		۱۵۰ ریال	۱۵۰ ریال	۳۰۰ ریال
نحوه تخصیص هزینه‌ها:				
بهای تمام شده ضایعات غیرعادی	۱۲۰,۰۰۰	=۱۵۰× ۵۰۰ + ۱۵۰ × ۳۰۰		
بهای تمام شده محصولات ساخته شده و انتقال یافته به مرحله دو	۶,۰۰۰,۰۰۰		= ۳۰۰ × ۲۰/۰۰۰	
بهای تمام شده ضایعات عادی	۳۶۰,۰۰۰		= ۱۵۰× ۱۵۰۰+ ۱۵۰× ۹۰۰	
	۶,۳۶۰,۰۰۰			
بهای تمام شده موجودی پایان دوره:				
مواد اولیه	۱,۲۰۰,۰۰۰	= ۱۵۰× ۸,۰۰۰		
هزینه‌های تبدیل	۴۸۰,۰۰۰	= ۱۵۰ × ۳,۲۰۰		
	۱,۶۸۰,۰۰۰			
جمع هزینه‌های تخصیص یافته	۸,۱۶۰,۰۰۰			

تذکر: درمرحله یک درصد تکمیل موجودی پایان دوره ۴۰٪ می‌باشد، ولی نقطه بازرسی در ۶۰٪ عملیات تولیدی مرحله قراردارد. به این ترتیب بهای تمام شده ضایعات عادی فقط به محصولات تکمیل شده اضافه می گردد.
ازطرف دیگر چون ارزش فروش ضایعات درمرحله یک صفراست وضایعات مرحله یک بدون ارزش می‌باشد بهای تمام شده ضایعات غیرعادی مرحله یک تماماً به عنوان زیان ناشی از این قبیل ضایعات محسوب می‌شود.

گزارش هزینه تولید مرحله دو

	جمع هزینه‌های اولیه	مواد انتقالی	مواد اولیه	هزینه‌های تبدیل	بهای تمام شده یک واحد
هزینه‌های قابل تخصیص					
هزینه‌های موجودی درجریان ساخت اول دوره	-	-	-	-	
هزینه‌های دوره مالی جاری	۱۲,۰۴۸,۰۰۰	۶,۳۶۰,۰۰۰	۲,۸۴۰,۰۰۰	۲,۸۴۸,۰۰۰	
کسرمی‌شود: فروش ضایعات ۱۸۰×۲۰۰۰=	(۳۶۰,۰۰۰)				
	۱۱,۶۸۸,۰۰۰				
معادل آحاد تکمیل شده		۲۰,۰۰۰واحد	۲۰,۰۰۰ واحد	۱۷,۸۰۰ واحد	
بهای تمام شده یک واحد		۳۱۸ ریال	۱۴۲ ریال	۱۶۰ ریال	۶۲۰ ریال
نحوه تخصیص هزینه‌ها:					
بهای تمام شده ضایعات غیر عادی	۵۴۰/۰۰۰	=۳۱۸×۱۰۰۰	+۱۴۲ × ۱۰۰۰	+ ۱۶۰ × ۵۰۰	
کسر می‌شود ارزش فروش ضایعات غیرعادی	(۱۸۰,۰۰۰)= ۱۸۰ × ۱۰۰۰				
	۳۶۰,۰۰۰				
بهای تمام شده محصولات ساخته شده و انتقال یافته	۹,۳۰۰,۰۰۰				= ۶۲۰ × ۱۵/۰۰۰
سهم ضایعات عادی	۴۵۰,۰۰۰				
سهم فروش ضایعات عادی	(۱۵۰,۰۰۰)				
	۹,۶۰۰,۰۰۰				
بهای تمام شده موجودی درجریان ساخت پایان دوره:					
مواد انتقالی	۹۵۴,۰۰۰	= ۳۱۸× ۳,۰۰۰			
مواد اولیه	۴۲۶,۰۰۰		= ۱۴۲ × ۳,۰۰۰		
هزینه‌های تبدیل	۲۸۸,۰۰۰			= ۱۶۰ × ۱۸۰۰	
سهم ضایعات عادی	۹۰,۰۰۰				
سهم فروش ضایعات عادی	(۳۰,۰۰۰)				
	۱,۷۲۸,۰۰۰				
جمع هزینه‌های تخصیص یافته	۱۱,۶۸۸,۰۰۰				

تذکر: در مرحله دو درصد تکمیل موجودی درجریان ساخت پایان دوره ازنظرهزینه‌های تبدیل ۶۰٪ می‌باشد. ولی نقطه بازرسی در ۵۰٪ عملیات تولیدی این مرحله قراردارد، پس موجودی کالای درجریان ساخت ازنقطه بازرسی عبور کرده است. به این ترتیب بهای تمام شده ضایعات عادی به نسبت تعداد محصولات تکمیل شده و موجودی پایان دوره (تعداد محصولات سالم) بین آنها سرشکن می گردد.

تعداد محصولات سالم ۱۵,۰۰۰ +۳,۰۰۰ = ۱۸,۰۰۰

محاسبه بهای تمام شده ضایعات عادی

مواد انتقالی	۱۰۰۰ ×۳۱۸ =۳۱۸,۰۰۰
مواد اولیه	۱۰۰۰ × ۱۴۲ = ۱۴۲,۰۰۰
هزینه‌های تبدیل	۵۰۰ ×۱۶۰ =۸۰,۰۰۰
بهای تمام شده ضایعات عادی	۵۴۰,۰۰۰
ریال سهم محصولات ساخته شده	۱۵,۰۰۰ :۱۸,۰۰۰ ×۵۴۰,۰۰۰ = ۴۵۰,۰۰۰
ریال سهم موجودی پایان دوره	۳,۰۰۰ :۱۸,۰۰۰ ×۵۴۰,۰۰۰ = ۹۰,۰۰۰

ضمناً چون در مثال فوق تعداد ضایعات غیر عادی مرحلهٔ دو با تعداد ضایعات عادی این مرحله برابر است (۱۰۰۰واحد) محاسبه بهای تمام شده ضایعات غیرعادی، مشابه ضایعات عادی خواهد بود.
از طرف دیگر همانطور که بهای تمام شده ضایعات عادی مرحلهٔ دو بین محصولات سالم سرشکن گردید ارزش فروش پیش‌بینی شده این ضایعات هم به نسبت تعداد بین محصولات سالم سرشکن می گردد.

ارزش فروش ضایعات عادی مرحله دو ریال ۱۰۰۰ × ۱۸۰ = ۱۸۰,۰۰۰

سهم محصولات تکمیل شده ریال $\frac{۱۵,۰۰۰}{۱۸,۰۰۰} \times ۱۸۰,۰۰۰ = ۱۵۰,۰۰۰$

سهم موجودی پایان دوره ریال $\frac{۲,۰۰۰}{۱۸,۰۰۰} \times ۱۸۰,۰۰۰ = ۲۰,۰۰۰$

با توجه به گزارش هزینه تولید مراحل یک و دو معلوم می‌شود، جمع هزینه‌های تخصیص یافته همواره با جمع هزینه‌های قابل تخصیص برابر خواهد بود.

مرحله یک ۱۲۰,۰۰۰+۶,۳۶۰,۰۰۰+۱,۶۸۰,۰۰۰=۸,۱۶۰,۰۰۰

مرحله دو ۳۶۰,۰۰۰+۹,۶۰۰,۰۰۰ +۱,۷۲۸,۰۰۰ =۱۱,۶۸۸,۰۰۰

ثبت‌های حسابداری مراحل یک و دو به قرارزیر است.

۱ـ کالای درجریان ساخت مرحله یک ۴,۵۰۰,۰۰۰

کنترل موجودی مواد		۴,۵۰۰,۰۰۰
ثبت صدور مواد مستقیم به مرحله یک		
۲ـ کالای درجریان ساخت مرحله یک	۲,۴۴۰,۰۰۰	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		۲,۴۴۰,۰۰۰
ثبت دستمزد مستقیم مرحله یک		
۳ـ کالای درجریان ساخت مرحله یک	۱,۲۲۰,۰۰۰	
کنترل سربار ساخت		۱,۲۲۰,۰۰۰
ثبت سربارساخت مرحله یک		
۴ـ زیان ضایعات غیرعادی	۱۲۰,۰۰۰	
کالای درجریان ساخت مرحله یک		۱۲۰,۰۰۰
ثبت زیان ضایعات غیرعادی مرحله یک		
۵ـ کالای درجریان ساخت مرحله دو	۶,۳۶۰,۰۰۰	
کالای درجریان ساخت مرحله یک		۶,۳۶۰,۰۰۰
ثبت بهای تمام شده مقدار ۱۵/۰۰۰ واحد کالای ساخته شده مرحله یک		
۶ـ کالای درجریان ساخت مرحله دو	۲,۸۴۰,۰۰۰	
کنترل موجودی مواد		۲,۸۴۰,۰۰۰
ثبت صدور مواد اولیه به مرحله دو		
۷ـ کالای درجریان ساخت مرحله دو	۱,۴۲۴,۰۰۰	
کنترل هزینه حقوق ودستمزد		۱,۴۲۴,۰۰۰
ثبت دستمزد مستقیم مرحله دو		
۸ـ کالای درجریان ساخت مرحله دو	۱,۴۲۴,۰۰۰	
کنترل سربارساخت		۱,۴۲۴,۰۰۰
ثبت سربارساخت مرحله دو		
۹ـ زیان ضایعات غیرعادی	۵۴۰,۰۰۰	
کالای درجریان ساخت مرحله دو		۵۴۰,۰۰۰
ثبت زیان حاصل از ضایعات غیر عادی مرحله دو		

شرح	بدهکار	بستانکار
۱۰ـ موجودی ضایعات	۱۸۰,۰۰۰	
زیان ضایعات غیرعادی		۱۸۰,۰۰۰
ثبت ارزش فروش پیش‌بینی شده ضایعات غیرعادی		
۱۱ـ بانک	۲۴۰,۰۰۰	
موجودی ضایعات		۱۸۰,۰۰۰
سود و زیان فروش ضایعات		۶۰,۰۰۰
ثبت بهای فروش ضایعات غیرعادی مرحله دو به صورت نقد		
۱۲ـ موجودی ضایعات	۱۸۰,۰۰۰	
کالای درجریان ساخت مرحله دو		۱۸۰,۰۰۰
ثبت ارزش فروش پیش بینی شده ضایعات عادی مرحله دو		
۱۳ـ بانک	۲۴۰,۰۰۰	
موجودی ضایعات		۱۸۰,۰۰۰
سودوزیان فروش ضایعات		۶۰,۰۰۰
ثبت فروش ضایعات عادی مرحله دو به صورت نقد		
۱۴ـ موجودی کالای ساخته شده	۹,۶۰۰,۰۰۰	
کالای درجریان ساخت مرحله دو		۹,۶۰۰,۰۰۰
ثبت قیمت تمام شده تعداد ۱۵/۰۰۰ واحد کالای ساخته شده مرحله دو		

الف) پرسش‌ها

۱ـ سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای درکدام کارخانه ها کاربرد دارد دو مورد را نام ببرید.

۲ـ در سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای تأکید اصلی برکدام عامل است؟

۳ـ نحوه افتتاح حساب درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای دردفتر کل ویادردفترمعین چگونه است؟

۴ـ برای تهیه گزارش هزینه تولید چه اقداماتی باید انجام شود؟

۵ـ معادل آحاد تکمیل شده را با ارائه یک مثال تعریف کنید.

۶ـ هزینه‌های انجام شده درهرمرحله از تولید به چه صورت به مصرف می‌رسند؟

۷ـ موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره را باذکریک مثال توضیح دهید.

۸ـ درچه شرایطی باید برای هریک از عوامل تولید، معادل آحاد جداگانه محاسبه شود؟

۹ـ قبل از تهیه گزارش معادل آحاد تکمیل شده باید چه اقدامی‌درمورد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره به عمل آید؟

۱۰ـ رابطه مربوط به محاسبه معادل آحاد تکمیل شده در صورتی‌که موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره صفر باشدرا بنویسید.

۱۱ـ سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای به چند صورت مورد مطالعه قرارمی‌گیرد؟ نام ببرید وتفاوت آنها را نیز بنویسید.

۱۲ـ درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای هزینه‌های مصرف شده برای هرمرحله از تولید، به چه حسابی منظور می‌شود؟ توضیح دهید.

۱۳ـ ثبت حسابداری صدور مواد اولیه به تولید را با ارائه یک مثال بنویسید.

۱۴ـ ثبت حسابداری مربوط به دستمزد مستقیم را درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای با ذکر یک مثال بنویسید.

۱۵ـ ثبت حسابداری مربوط به سربار ساخت درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای را با ارائه یک مثال بنویسید.

۱۶ـ درسیستم هزینه یابی مرحله‌ای از چه روش‌هایی جهت ثبت هزینه‌های تولید، به‌خصوص هزینه سربار می‌توان استفاده نمود؟

۱۷ـ گزارش هزینه تولید ازچندقسمت تشکیل می‌شود؟ آنها را نام ببرید.

۱۸ـ ثبت مربوط به قیمت تمام شده کالای ساخته شده را بنویسید.

۱۹ـ درگزارش هزینه تولیدبهای تمام شده یک واحد محصول چگونه محاسبه می‌شود؟ توضیح دهید.

۲۰ـ ضایعات را تعریف کنید وانواع آن رابنویسید.

۲۱ـ ضایعات عادی به کدام علت به‌وجود می‌آید؟ دو مثال ارائه دهید.

۲۲ـ بهای تمام شده ضایعات عادی به کدام عامل تولید اضافه می‌شود؟ نام ببرید.

۲۳ـ ضایعات غیرعادی را تعریف کنید و دو دلیل از دلایل ایجاد ضایعات غیرعادی را نام ببرید.

۲۴ـ بهای تمام شده ضایعات غیرعادی به کدام حساب منظورمی‌شود؟

۲۵ـ واحدهای معیوب وناقص را تعریف کنید وتفاوت آنهارا با واحدهای ضایع شده بنویسید.

۲۶ـ هزینه‌هایی که دریک مرحله از تولید به مصرف می‌رسند به چند قسمت تقسیم می‌شوند؟ آنها را نام ببرید.

۲۷ـ بهای تمام شده ضایعات عادی و غیرعادی از چه عواملی تشکیل می‌شود؟

۲۸ـ نقطه بازرسی را شرح دهید و منظور از انتخاب نقطه بازرسی در مراحل مختلف را تولید بیان نمایید.

۲۹ـ درچه شرایطی بهای تمام شده ضایعات عادی به محصولات ساخته شده اضافه می‌شود؟ شرح دهید.

۳۰ـ درچه شرایطی بهای تمام شده ضایعات عادی بین محصولات سالم سرشکن می‌شود؟ توضیح دهید.

۳۱ـ محصولات سالم را تعریف کنید و رابطه آن رابنویسید.

۳۲ـ فرمول معادل آحاد تکمیل شده درصورتی که واحد تولیدی دارای ضایعات باشند را بنویسید.

۳۳ـ ضایعات از لحاظ ارزش، به چند دسته تقسیم می‌شوند؟ نام ببرید.

۳۴ـ ارزش ضایعات قابل فروش چه سهمی دربهای تمام شده محصول خواهد داشت؟ توضیح دهید.

۳۵ـ ارزش ضایعات قابل بازیافت چگونه محاسبه می‌شود؟ توضیح دهید.

۳۶ـ ارزش فروش ضایعات غیرعادی به چه حسابی منظور می‌شود؟

۳۷ـ ارزش فروش ضایعات عادی وضایعات غیرعادی به کدام حساب‌ها منظور می‌شود؟

۳۸ـ اگرموجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ازنظردرصد تکمیل دقیقاً درنقطه بازرسی باشد چه سهمی از بهای تمام شده ضایعات عادی به این موجودی تعلق می گیرد؟ توضیح دهید.

۳۹ـ درگزارش هزینه تولید درقسمت هزینه‌های قابل تخصیص با ارزش فروش ضایعات عادی و غیرعادی به چه صورت عمل می‌شود. توضیح دهید.

۴۰ـ درگزارش هزینه تولید جمع هزینه‌های قابل تخصیص با جمع کدام عوامل برابر خواهد بود؟ توضیح دهید.

ب) پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ اطلاعات مربوط به تولید محصول دریک مرحله از تولید عبارت است از:

تعداد محصولات تکمیل شده طی دوره مالی ۱,۰۰۰ واحد

تعداد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ۱۰۰ واحد، که ازلحاظ مواد اولیه ۱۰۰٪ واز لحاظ هزینه‌های تبدیل ۴۰٪ تکمیل می‌باشد.

چنانچه هزینه مواد مصرفی طی دوره مبلغ ۲۲۰,۰۰۰ ریال وهزینه‌های تبدیل مبلغ ۱۰۴,۰۰۰ ریال باشد، قیمت تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره چند ریال است؟

الف) ۲۰,۰۰۰ ریال ب) ۴,۰۰۰ ریال

ج) ۱۶,۰۰۰ د) ۲۴,۰۰۰ ریال

۲ـ درگزارش هزینه تولید بهای فروش ضایعات عادی :

الف) به بهای تمام شده محصولات ساخته شده طی دوره اضافه می‌شود.

ب) به بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره اضافه می گردد.

ج) ازجمع هزینه‌های قابل تخصیص کسر می‌شود.

د) به جمع هزینه‌های قابل تخصیص اضافه می گردد.

۳ـ دریک واحد تولیدی مواد مصرفی دریک مرحله از تولید مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. اگر طی دوره مالی تعداد ۲,۰۰۰ واحد محصول تکمیل شده وتعداد ۵۰۰ واحد محصول درجریان ساخت باشد که ازنظر مواد اولیه

۱۰۰٪ تکمیل وازنظرهزینه‌های تبدیل ۴۰٪ تکمیل باشد. قیمت تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ازنظرمواد مصرفی چندریال است؟

الف) ۲۰۰,۰۰۰ ریال　　ب) ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال

ج) ۵۰۰,۰۰۰ ریال　　د) ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال

۴ـ دریک واحد تولیدی بهای تمام شده کالای فروش رفته مبلغ ۱۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. وبهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره مبلغ ۱۴,۲۰۰,۰۰۰ ریال و بهای تمام شده موجودی کالای ساخته شده درپایان دوره مبلغ ۳,۴۰۰,۰۰۰ ریال است. بهای تمام شده کالای آماده برای فروش چند ریال است؟

الف)۱۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال　　ب) ۹,۱۰۰,۰۰۰ ریال

ج) ۱۵,۹۰۰,۰۰۰ ریال　　د) ۱۷,۶۰۰,۰۰۰ ریال

۵ـ درآمد حاصل از فروش ضایعات عادی انتهای یک مرحله از تولید به چه صورت طبقه‌بندی می‌شود؟

الف) درآمد غیرعملیاتی　　ب) کاهش هزینه‌های غیرعملیاتی

ج) کاهش بهای کالای ساخته شده انتقالی　　د) کاهش هزینه‌های مرحله

۶ـ اگر موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مالی ۴۰٪ تکمیل وبازرسی محصول در ۶۰٪ تکمیل عملیات تولیدی مرحله صورت گیرد، قیمت تمام شده ضایعات عادی چگونه تقسیم می‌شود؟

الف) به موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره اضافه می گردد.

ب) به صورت مساوی بین محصولات ساخته شده وموجودی درجریان ساخت پایان دوره سرشکن می گردد.

ج) به بهای تمام شده محصولات ساخته شده اضافه می گردد.

د) به تناسب بین محصولات ساخته شده وموجودی پایان دوره سرشکن می گردد.

۷ـ قیمت تمام شده ضایعات عادی به قیمت تمام شده کالای ساخته شده اضافه می‌شود، اگر

الف) درانتهای عملیات ساخت شناسایی شود. ب) در ابتدای عملیات ساخت شناسایی شود.

ج) غیرقابل فروش باشد.　　د) قابل فروش باشد.

۸ـ چنانچه بازرسی درپایان مرحله تولیدی صورت گیرد، واحدهای ضایع شده

الف) ازنظرمواد اولیه صددرصد وازنظرهزینه‌های تبدیل صفر درصد تکمیل است.

ب) ازنظرمواد اولیه وهزینه‌های تبدیل صددرصد تکمیل است.

ج) ازنظرمواد اولیه و هزینه‌های تبدیل ۵۰٪ تکمیل است.

د) ازنظرمواد اولیه و هزینه‌های تبدیل صفردرصد تکمیل است.

۹ـ بهای فروش ضایعات عادی قابل فروش به کدام حساب بستانکارمی‌شود؟

الف) خلاصه حساب سودوزیان　　ب) حساب کالای درجریان ساخت

ج) حساب فروش ضایعات عادی　　د) حساب موجودی ضایعات

۱۰ـ درآخرین مرحله ساخت کالا، قیمت تمام شده کالای ساخته شده مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال قیمت تمام شده ضایعات عادی ۲۰,۰۰۰ ریال وقیمت فروش ضایعات عادی ۵,۰۰۰ ریال می‌باشد. حساب موجودی کالای ساخته

شده چند ریال بدهکارمی‌شود؟

الف) ۲۵۰,۰۰۰ریال ب) ۲۶۵,۰۰۰ ریال

ج) ۲۷۰,۰۰۰ ریال د) ۲۷۵,۰۰۰ ریال

۱۱ـ برای محاسبه قیمت تمام شده کدام‌یک از کالاهای زیرسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای مناسب است؟

الف) اتومبیل‌سازی ب) کشتی سازی

ج) تولید سیمان د) ماشین‌آلات تراش مخصوص

۱۲ـ با بهای تمام شده ضایعات غیرعادی درمراحل مختلف تولید به چه صورت عمل می‌شود؟

الف) به حساب سودوزیان انتقال می‌یابد. ب) از جمع هزینه‌های مرحله کسرمی‌شود.

ج) به حساب زیان ضایعات غیرعادی منظورمی‌شود. د) به محصولات سالم سرشکن می‌گردد.

۱۳ـ درسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای سربار ساخت جذب شده دربدهکارکدام حساب منظورمی‌شود؟

الف) حساب کنترل سربارساخت ب) حساب موجودی کالای ساخته شده

ج) حساب کالای درجریان ساخت د) حساب قیمت تمام شده کالای فروش رفته

۱۴ـ درشرکت تولیدی بهره ور، مواد درآغاز مرحله به محصول اضافه می‌شود. طی دوره مالی تعداد ۱۲,۰۰۰ واحد محصول تکمیل شده وتعداد ۶,۰۰۰ واحد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره می‌باشد، که ۵۰٪ تکمیل است. هزینه‌های دوره مالی جاری شامل مواد اولیه مبلغ ۴,۶۸۰,۰۰۰ ریال، هزینه‌های تبدیل ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد بهای تمام شده یک واحد محصول چند ریال است؟

الف) ۴۷۲ ریال ب) ۴۴۵,۳ ریال ج) ۳۹۳,۳ ریال د) ۴۲۰ ریال

۱۵ـ شرکت خودروساز ازسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای استفاده می‌نماید. مواد درآغاز مرحله به محصول اضافه می‌شود. اطلاعات آماری تولید به قرارزیراست:

۱ـ تعداد محصولات اقدام به تولید	۷۵,۰۰۰ واحد
۲ـ محصولات تکمیل شده وانتقال یافته به انبار	۴۹,۵۰۰ واحد
۳ـ تعداد ضایعات غیرعادی	۳,۰۰۰ واحد
۴ـ تعداد موجودی درجریان ساخت پایان دوره ۶۰٪ تکمیل	۲۲,۵۰۰ واحد

مواد اولیه درآغاز مرحله به محصول اضافه می‌شود.

ضایعات درپایان مرحله‌ایجاد شده است.

معادل آحاد تکمیل شده از نظرهزینه‌های تبدیل کدام است؟

الف) ۵۴,۰۰۰ واحد ب) ۶۶,۰۰۰ واحد ج) ۶۱,۵۰۰ واحد د) ۶۵,۰۰۰ واحد

ج) مسائل

۱ـ۷ـ شرکت تولیدی مرغوبکار برای محاسبه بهای تمام شده محصول از سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای استفاده می‌نماید. محصولات این شرکت دریک مرحله ساخته می‌شود وپس از تکمیل به انبار کالای ساخته شده منتقل می‌گردد. اطلاعات مربوط به تولید طی یک دوره مالی به قرار زیر است:

۱ـ مواد درآغازمرحله به محصول اضافه می‌شود ولی هزینه‌های تبدیل درسرتاسر خط تولید به صورت یکنواخت اضافه می‌گردد.

۲ـ برای ساختن یک واحد محصول یک واحد مواد لازم است.

۳ـ مواد وارده به مرحله تعداد ۳۵,۰۰۰ واحد می‌باشد.

۴ـ موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره تعداد ۵,۰۰۰ واحد است که ۷۰٪ تکمیل می‌باشد.

۵ـ تعداد محصولات ساخته شده طی دوره ۲۵,۰۰۰ واحد است که به انبار کالای ساخته شده منتقل گردید.

۶ـ تعدادضایعات عادی این مرحله ۴,۰۰۰ واحد وتعداد ضایعات غیرعادی ۱,۰۰۰ واحد می‌باشد.

۷ـ ضایعات این مرحله از قرارهرواحد ۱۵۰ ریال دارای ارزش فروش می‌باشد.

۸ـ دراین مرحله از تولید بازرسی در ۵۰٪ عملیات تولیدی مرحله قرار دارد.

۹ـ هزینه‌های انجام شده طی دوره مالی به قرار زیر است:

مواد اولیه ۶,۳۰۰,۰۰۰ ریال   هزینه‌های تبدیل ۴,۶۵۰,۰۰۰ریال

۱۰ـ ضایعات مرحله اعم از عادی وغیرعادی ازقرارهرواحد ۱۷۵ ریال نقداً به فروش رسید.

مطلوبست :

۱ـ تهیه گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله

۲ـ تهیه گزارش هزینه تولید مرحله

۲ـ۷ـ شرکت سهامی پاک سان ازسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای جهت محاسبه بهای تمام شده محصول استفاده می‌نماید. خط تولید این شرکت از دومرحله یک ودوتشکیل شده ومحصولات ساخته شده مرحله یک پس از تکمیل به مرحله دو وسپس به انبارکالای ساخته شده منتقل می‌گردد.

اطلاعات مربوط به آمار تولید مراحل یک و دو دریک دوره مالی به قرار زیر است:

۱ـ مواد انتقال یافته به مرحله یک ۴۰,۰۰۰ واحد ومحصولات ساخته شده این مرحله تعداد ۳۰,۰۰۰ واحد است که به مرحله دو منتقل گردیده است.

۲ـ تعداد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مرحله یک ۴,۰۰۰ واحد ۴۰٪ تکمیل می‌باشد.

۳ـ تعداد ضایعات عادی مرحله یک ۳,۰۰۰ واحد و تعداد ضایعات غیرعادی این مرحله هم ۳,۰۰۰ واحد می‌باشد.

۴ـ بازرسی در ۵۰٪ عملیات تولیدی مرحله یک قراردارد.

۵ـ تعداد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مرحله دو ۴,۰۰۰ واحد ۷۰٪ تکمیل می‌باشد.

۶ـ تعداد ضایعات عادی وغیرعادی مرحله دو به ترتیب ۱۰۰۰ واحد و ۱۰۰۰ واحد است.

۷ـ تعدادمحصولات ساخته شده مرحله دو ۲۴۰۰۰ واحد است که به انبارکالای ساخته شده منتقل گردیده است.

۸ـ بازرسی درمرحله دو در ۵۰٪ عملیات تولیدی قراردارد.

مطلوبست :

۱ـ تهیه گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله یک

۲ـ تهیه گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله دو

۳ـ۷ـ شرکت تولیدی برکت که ازسیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای استفاده می‌نماید محصولات خوددارد یک مرحله

تولید می کند. اطلاعات مربوط به تولید دریک دوره مالی به شرح زیراست:

۱ـ برای ساختن یک واحد محصول یک واحد مواد لازم است.

۲ـ مواد اولیه درآغاز مرحله به محصول اضافه می‌شود ولی دستمزد و سربار به‌صورت یکنواخت درسرتاسر خط تولید اضافه می گردد.

۳ـ مواد اولیه وارده به مرحله تعداد ۱۸,۰۰۰ واحد جمعاً به مبلغ ۲,۱۶۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۴ـ محصولات تکمیل شده طی دوره تعداد ۱۵,۰۰۰ واحد است.

۵ـ موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره تعداد ۳,۰۰۰ واحد می‌باشد که ازنظرمواد اولیه ۱۰۰٪ تکمیل ولی ازنظرمواد مستقیم، دستمزد مستقیم وسربارساخت ۶۰٪ تکمیل می‌باشد.

۶ـ دراین مرحله موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره وضایعات وجود ندارد.

۷ـ هزینه‌های انجام شده دردوره مالی جاری به قرار زیر است:

مواد مستقیم ۸۴۰,۰۰۰   کارمستقیم ۱,۱۷۶,۰۰۰ ریال   سربارساخت ۶۷۲,۰۰۰ ریال

مطلوبست :

۱ـ تهیه گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله

۲ـ تهیه گزارش هزینه تولید مرحله ومحاسبه بهای تمام شده کالای ساخته شده و بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره.

۴ـ۷ـ محصولات شرکت تولیدی کیوان برای تکمیل فقط ازیک مرحله می گذرد سپس به انبار کالای ساخته شده منتقل می گردد. اطلاعات مربوط به تولید دراین مرحله به قرار زیر است:

۱ـ مواد درآغاز مرحله به محصول اضافه می‌شودولی هزینه‌های تبدیل شامل دستمزد مستقیم وسربار ساخت به صورت یکنواخت به محصول اضافه می گردد.

۲ـ مواد انتقال یافته به مرحله تعداد ۲۸,۰۰۰ واحد جمعاً به مبلغ ۴,۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۳ـ سایر هزینه‌های انجام شده طی دوره شامل دستمزد مستقیم ۱,۹۲۶,۰۰۰ ریال وسربارساخت مبلغ ۱,۲۸۴,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۴ـ طی دوره تعداد ۱۵,۰۰۰ واحد محصول تکمیل شده و به انبار منتقل گردیده است.

۵ـ موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره تعداد ۷,۰۰۰ واحد است که ازنظرمواد ۱۰۰٪ وازنظر دستمزد مستقیم وسربار ساخت ۴۰٪ تکمیلی است.

۶ـ تعداد ضایعات عادی ۴,۵۰۰ واحد وتعداد ضایعات غیرعادی ۱,۵۰۰ واحد می‌باشدکه تماماً غیرقابل فروش می‌باشد.

۷ـ دراین مرحله ازتولید بازرسی در ۶۰٪عملیات مرحله قرار دارد.

مطلوبست :

۱ـ تهیه گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله

۲ـ تهیه گزارش هزینه تولید مرحله یک برای دوره مالی جاری

۵ـ۷ـ شرکت تولیدی پیش تاز جهت محاسبه بهای تمام شده محصول از سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای استفاده می کند. اطلاعات مربوط به تولید محصول دریکی از مراحل به قرار زیر است:

۱ـ مواد انتقالی به مرحله تعداد ۵۰,۰۰۰ واحد از قرار هر واحد ۳۰۰ ریال

۲ـ محصولات تکمیل شده طی دوره تعداد ۳۷,۰۰۰ واحد است.

۳ـ تعداد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مالی ۹,۰۰۰ واحد بوده که ازنظرمواد ۱۰۰٪ تکمیل وازنظردستمزد وسربار ۷۰٪ تکمیل می‌باشد.

۴ـ تعداد ضایعات عادی ۳,۰۰۰ واحد وتعدادضایعات غیرعادی ۱,۰۰۰ واحد است.

۵ـ ضایعات مرحله بدون ارزش می‌باشد.

۶ـ بازرسی در ۵۰٪ عملیات تولیدی مرحله صورت می گیرد.

۷ـ موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره صفراست.

۸ـ سایرهزینه‌های انجام شده طی دوره مالی عبارت است از:

مواد اولیه ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال کارمستقیم ۵,۴۳۶,۰۰۰ ریال سربارساخت ۳,۱۷۱,۰۰۰ ریال

مطلوبست :

۱ـ تهیه گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله

۲ـ تهیه گزارش هزینه تولید مرحله ومحاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده وموجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره

۶ـ۷ـ شرکت سهامی‌موفق بهای تمام شده محصولات رابراساس سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای محاسبه می‌نماید. اطلاعات مربوط به تولید دریک مرحله از تولید به قرارزیراست.

۱ـ مواد اولیه درآغاز مرحله به محصول اضافه می‌شود. وهزینه‌های تبدیل درسرتاسر خط تولید به صورت یکنواخت به محصول اضافه می‌شود.

۲ـ مواد انتقالی به مرحله تعداد ۳۰,۰۰۰ واحد است که تعداد ۲۰,۰۰۰ واحد آن طی دوره مالی تکمیل گردیده است.

۳ـ تعداد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ۵,۰۰۰ واحد ۶۰٪ تکمیل است.

۴ـ تعداد ضایعات عادی ۴,۰۰۰ واحد وتعدادضایعات غیرعادی ۱,۰۰۰ واحد می‌باشد.

۵ـ بازرسی دراین مرحله در ۳۰٪ عملیات تولید انجام می‌شود.

۶ـ دراین مرحله ازتولید موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره صفر است.

۷ـ هزینه‌های انجام شده طی دوره مالی عبارتند از:

مواداولیه	۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال	مواد مستقیم	۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال
کارمستقیم	۱,۸۳۷,۵۰۰ ریال	سربارساخت	۶۱۲,۵۰۰ ریال

۸ـ ضایعات این مرحله از قرارهرواحد ۱۲۰ ریال قابل فروش می‌باشد.

۹ـ ضایعات مرحله ازقرارهرواحد ۱۰۰ ریال به صورت نقد به فروش رسیده است.

مطلوبست :

۱ـ تنظیم گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله

۲ـ تنظیم گزارش هزینه تولید مرحله ومحاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده و موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره

۳ـ ثبت کلیه عملیات مربوط به مرحله دردفتر روزنامه

۴ـ انتقال اقلام ثبت شده به دفتر کل به فرم (T)

۷ـ۷ـ شرکت تولید لوازم خانگی محصولات را دریک مرحله تولید می‌نماید. اطلاعات مربوط به تولید طی یک دوره مالی به قرارزیراست.

۱ـ تعداد مواد وارده به مرحله ۲۷,۰۰۰ واحد می‌باشد. که تعداد ۲۰,۰۰۰ واحد محصول دراین مرحله تکمیل گردیده است.

۲ـ تعداد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ۵,۰۰۰ واحد می‌باشد که ۸۰٪ تکمیل است.

۳ـ تعداد ضایعات عادی ۱,۵۰۰ واحد و تعداد ضایعات غیرعادی ۵۰۰ واحد است.

۴ـ بازرسی در ۶۰٪ عملیات تولید قراردارد.

۵ـ ضایعات این مرحله از قرارهرواحد ۲۳۰ ریال قابل فروش می‌باشد.

۶ـ هزینه‌های انجام شده طی دوره مالی به قرارزیراست.

مواد انتقالی	۴,۵۹۰,۰۰۰ ریال	مواد اولیه	۳,۲۴۰,۰۰۰ ریال
کارمستقیم	۲,۸۹۸,۰۰۰ ریال	سربارساخت	۲,۳۹۴,۰۰۰ ریال

مطلوبست :

۱ـ تنظیم گزارش معادل آحاد تکمیل شده

۲ـ تهیه گزارش هزینه تولید

۳ـ ثبت کلیه عملیات مربوط به مرحله در دفتر روزنامه

۸ـ ۷ـ کارخانه گل بافت به تولید یک نوع محصول در دومرحله الف و ب اشتغال دارد. اطلاعات مربوط به تولید در دوره مالی جاری به قرارزیراست.

۱ـ مواد درآغاز مراحل تولیدی الف وب به محصول اضافه می‌شود وهزینه‌های تبدیل درسرتاسرخط تولید مراحل بطور یکنواخت اضافه می‌گردد.

۲ـ مواد اولیه وارده به مرحله الف ۲۰,۰۰۰ واحد می‌باشدکه بهای تمام شده آن مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال است.

۲ـ اطلاعات آماری تولید:

	مرحله الف	مرحله ب
موجودی کالای درجریان ساخت اول دوره	ـ۰ـ	
تعداد محصولات اقدام به تولید	۲۰,۰۰۰ واحد	؟
تعداد محصولات ساخته شده وانتقال یافته	۱۵,۰۰۰ واحد	۱۰,۰۰۰ واحد
تعدادی موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره	۳,۰۰۰واحد ۳۰٪ تکمیل	۳,۰۰۰ واحد ۵۰٪ تکمیل
تعداد ضایعات عادی	۱,۰۰۰ واحد	۱,۰۰۰ واحد
تعداد ضایعات غیرعادی	۱,۰۰۰ واحد	۱,۰۰۰ واحد
نقطه بازرسی	در ۴۰٪ عملیات تولید	در ۷۰٪ عملیات تولید

۳ـ هزینه‌های انجام شده طی دوره مالی جاری عبارت است از

	مرحله الف	مرحله ب
مواد مستقیم	۶۰۰,۰۰۰ ریال	۱,۲۶۷,۵۰۰ ریال
دستمزد مستقیم	۱,۳۳۶,۰۰۰ ریال	۱,۳۱۰,۰۰۰ ریال
سربارساخت	۶۶۸,۰۰۰ ریال	۶۵۵,۰۰۰ ریال

۴ـ ضایعات مراحل الف و ب به ترتیب از قرارهرواحد ۱۷۵ ریال و ۲۲۵ ریال دارای ارزش فروش می‌باشد.

۵ـ ضایعات مراحل الف و ب به ترتیب از قرارهرواحد ۱۶۰ ریال و ۲۵۰ ریال نقداً به فروش رسیده است.

مطلوبست :

تنظیم گزارش معادل آحاد تکمیل شده مرحله الف

تنظیم گزارش تولید مرحله الف

تنظیم گزارش معادل آحاد تکملیل شده مرحله ب

تنظیم گزارش هزینه تولید مرحله ب

ثبت کلیه عملیات مربوط به مراحل الف و ب در دفتر روزنامه و انتقال اقلام به حساب‌های مربوط در دفترکل درصورتی که تعداد ۸,۰۰۰ واحد ازمحصولات ساخته شده درمرحله دو از قرار هر واحد ۹۴۰ ریال به طور نسیه به فروش رسیده باشدثبت‌های مربوط را انجام دهید.

۹ـ۷ـ اطلاعات مربوط به تولید یک نوع محصول درشرکت سهامی‌شب‌رنگ در دوره مالی جاری به قرارزیراست باتوجه به اینکه خط تولید این شرکت از دومرحله متوالی یک و دوتشکیل گردیده و کالای ساخته شده مرحله یک به مرحله دو انتقال می‌یابد وپس از تکمیل به انبار کالای ساخته شده منتقل می‌گردد اطلاعات مربوط به تولید در دوره مالی جاری به قرارزیراست:

۱ـ مواد اولیه درآغاز مراحل یک و دو به محصول اضافه می‌شود ولی هزینه‌های تبدیل درسرتاسرخط تولید مراحل به محصول اضافه می‌گردد.

۲ـ مواد وارده به مرحله یک تعداد ۳۸,۰۰۰ واحد ازقرارهرواحد ۲۰۰ ریال می‌باشد.

۳ـ تعداد محصولات ساخته شده مرحله یک ۳۰,۰۰۰ واحد بوده که به مرحله دو منتقل شده است.

۴ـ تعداد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مرحله یک ۶,۰۰۰ واحد ۸۰٪ تکمیل می‌باشد.

۵ـ تعداد ضایعات عادی مرحله یک ۱,۵۰۰ واحد وتعداد ضایعات غیرعادی این مرحله ۵۰۰ واحد است.

۶ـ بازرسی درمرحله یک در ۴۰٪ عملیات تولیدی این مرحله قراردارد.

۷ـ اطلاعات مربوط به هزینه‌های یک واحد محصول درمرحله یک به قرارزیراست:

	هزینه‌های یک واحد
مواد اولیه	۲۰۰ریال
مواد مستقیم	۱۰۰ ریال
دستمزد مستقیم	۶۰ ریال
سربارساخت	۴۰ ریال
سهم ضایعات عادی	؟

۸ـ تعداد محصولات تکمیل شده مرحله دو ۲۵,۰۰۰ واحد و تعداد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مرحله دو ۳,۰۰۰ واحد ۷۰٪ تکمیل می‌باشد.

۹ـ تعداد ضایعات عادی مرحله دو ۱,۰۰۰ واحد و تعدادضایعات غیرعادی این مرحله نیز ۱,۰۰۰ واحد می‌باشد.

۱۰ـ بازرسی درمرحله دو در ۶۰٪ عملیات تولید این مرحله قراردارد.

۱۱ـ هزینه‌های یک واحد محصول و اطلاعات مربوط به آن به قرارزیراست:

	هزینه‌های یک واحد
مواد انتقالی از مرحله یک	؟ریال
مواد مستقیم	۱۵۰ ریال
دستمزد مستقیم	۸۰ ریال
سربارساخت	۷۰ ریال
سهم ضایعات عادی	؟

۱۲ـ پیش‌بینی فروش یک واحد ضایعات عادی و غیرعادی مراحل یک و دو به ترتیب ۲۰۰ ریال و ۴۲۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست :

۱ـ محاسبه هزینه‌های انجام شده طی دوره مالی درمرحله یک شامل، هزینه مواد اولیه، مواد مستقیم دستمزد مستقیم وسربار ساخت بامحاسبه معادل آحاد تکمیل شده مربوط به هرهزینه.

۲ـ تنظیم گزارش تولید مرحله یک

۳ـ محاسبه بهای تمام شده ضایعات عادی مرحله یک ونیز محاسبه تأثیر ضایعات عادی بربهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده مرحله یک

۴ـ محاسبه هزینه‌های انجام شده درمرحله دو طی دوره مالی جاری، شامل مواد انتقال یافته از مرحله یک، مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار با ساخت، بامحاسبه معادل آحاد تکمیل شده مربوط به هرهزینه

۵ـ محاسبه بهای تمام شده ضایعات عادی مرحله دو ونیز محاسبه تأثیر ضایعات عادی بربهای تمام شده یک واحد محصول ساخته شده مرحله دو که به انبارکالای ساخته شده منتقل گردیده است.

۶ـ تنظیم گزارش هزینه تولید مرحله دو

۷ـ ثبت کلیه عملیات مربوط به مراحل یک و دو دردفتر روزنامه و انتقال آن به دفتر کل

۸ـ اگر طی دوره مالی جاری تعداد ۱۸,۰۰۰ واحد محصول باسودی معادل ۳۰٪ نسبت به بهای تمام شده به فروش رسیده باشد بهای فروش یک واحد وبهای فروش کل را محاسبه نمایند.

۹ـ درصورتی که فروش کالا نقداً انجام شده باشد، ثبت روزنامه آن را بنویسید.

۱۰ـ۷ـ اطلاعات مربوط به تولید محصول درشرکت تولیدی سرشار که دارای دومرحله متوالی تولید است در دوره مالی جاری به قرارزیراست:

۱ ـ مواد در آغاز مرحله به محصول اضافه می‌شود وهزینه‌های تبدیل درسرتاسر مراحل تولید به صورت یکنواخت اضافه می‌گردد.

۲ـ برای تولید هریک واحد محصول فقط یک واحد مواد به مصرف میرسد.

۳ـ مواد اولیه وارده به مرحله یک ۶۵,۰۰۰واحد می‌باشد.

۴ـ تعداد محصولات ساخته شده مرحله یک ۵۰,۰۰۰ واحد و تعداد موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ۱۰,۰۰۰ واحد می‌باشد که ۷۰٪ تکمیلی است.

۵ـ تعداد ضایعات عادی مرحله یک ۴,۰۰۰ واحد وتعداد ضایعات غیرعادی ۱,۰۰۰ واحد است.

۶ـ بازرسی در ۳۰٪ عملیات تولیدی مرحله یک قراردارد.

۷ـ محصولات انتقال به مرحله دو تعداد ۵۰,۰۰۰ واحد

۸ـ تعداد محصولات ساخته شده مرحله دو ۴۰,۰۰۰ واحد وتعداد موجودی کالای درجریان ساخت مرحله دو در پایان دوره ۵,۰۰۰ واحد ۹۰٪ تکمیل است.

۹ـ تعداد ضایعات عادی مرحله دو ۴,۰۰۰ واحد وتعداد ضایعات غیرعادی این مرحله ۱,۰۰۰ واحد می‌باشد.

۱۰ـ بازرسی درمرحله دو در ۴۰٪ عملیات تولیدی این مرحله قراردارد.

۱۱ـ هزینه‌های انجام شده برای یک واحد محصول درمراحل یک و دو به قرار زیر است:

	یک واحد درمرحله یک	یک واحد درمرحله دو
مواد اولیه	۶۰ ریال	؟
مواد مستقیم	۲۰ ریال	۲۰ ریال
دستمزد مستقیم	۸۰ ریال	۲۰ ریال
سربارساخت	۴۰ ریال	۱۰ ریال
سهم ضایعات عادی	؟	؟
بهای تمام شده یک واحد	؟	؟

۱۲ـ پیش‌بینی فروش یک واحد ضایعات مرحله یک و مرحله دو به ترتیب ۶۰ ریال و ۱۳۵ ریال می‌باشد.

۱۳ـ ضایعات مرحله یک از قرار هر واحد ۹۰ ریال و ضایعات مرحله دو از قرار هر واحد ۱۶۰ ریال نقداً به فروش رسید.

مطلوبست :

۱ـ محاسبه هزینه‌های انجام شده طی دوره مالی جاری در مراحل تولیدی یک و دو شامل مواد اولیه مواد مستقیم، دستمزد مستقیم وسربارساخت، بامحاسبه معادل آحاد تکمیل شده مربوط به هرهزینه برای هریک از مراحل به صورت جداگانه

۲ـ تنظیم گزارش تولید برای مراحل یک و دو به صورت جداگانه

۳ـ محاسبه بهای تمام شده کالای ساخته شده، موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره ضایعات عادی وضایعات غیرعادی هرمرحله به طورجداگانه

۴ـ ثبت کلیه عملیات مربوط به دوایر تولیدی یک و دو دردفتر روزنامه وانتقال اقلام ثبت شده به حساب‌های مربوط در دفترکل

۵ـ طی دوره مالی جاری تعداد ۳۰,۰۰۰ واحد از کالای ساخته شده مرحله دو با سودی معادل ۲۵٪ علاوه بربهای تمام شده نقداً به فروش رسیده است. ثبت مربوط را انجام دهید.

۶ـ تنظیم گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته و گزارش سود وزیان باتوجه به اینکه هزینه‌های اداری و عمومی مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال و هزینه‌های توزیع و فروش مبلغ ۶۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

۱۱ـ۷ـ خط تولید شرکت سهامی امین از دو مرحله متوالی (۱و۲) تشکیل شده است. محصولات تکمیل شده مرحله یک به مرحله دو منتقل شده و پس از تکمیل به انبار کالای ساخته شده منتقل می گردد.

اطلاعات مربوط به تولید محصول در دوره مالی جاری به قرارزیراست:

مواد ارسالی به مرحله یک ۷,۶۰۰ واحد جمعاً به مبلغ ۳,۸۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

هزینه‌های انجام شده درمراحل یک و دو عبارت است از :

شرح عوامل هزینه	مرحله یک	مرحله دو
مواد اولیه	۵۳۲,۰۰۰	۴۷۶,۰۰۰
دستمزدمستقیم	۵۳۴,۰۰۰	۵۲۴,۸۰۰
سربارساخت	۳۵۶,۰۰۰	۲۹۵,۲۰۰

تعداد محصولات تکمیل شده مرحله یک ۶,۸۰۰ واحد و تعداد محصولات تکمیل شده مرحله دو ۶,۲۰۰ واحد می‌باشد.

موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره مراحل یک و دو به لحاظ درجه تکمیل به قرارزیراست.

مراحل	مواد انتقالی	مواد اولیه	دستمزد مستقیم	سربارساخت
مرحله یک		٪۱۰۰	٪۴۰	٪۴۰
مرحله دو	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۶۰	٪۶۰

درمراحل یک و دو در ابتدای دوره مالی موجودی کالای درجریان ساخت وجود ندارد.

درمراحل یک و دو افت و ضایعات وجود ندارد.

درهرمرحله از تولید برای ساختن یک واحد محصول یک واحد مواد لازم است.

مطلوبست :

۱ـ تنظیم حساب کالای درجریان ساخت مراحل یک و دو وحساب موجودی کالای ساخته شده

۲ـ محاسبه بهای تمام شده کالای ساخته شده و بهای تمام شده موجودی کالای درجریان ساخت پایان دوره هر مرحله به تفکیک عوامل هزینه

۳ـ ثبت بهای تمام شده محصولات انتقال یافته هرمرحله

منابع و ماخذ

۱ـ حسابداری صنعتی جلد (۱) نشریه ـ۳۶ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری / حسابرسی — عزیز علی‌ور و دکتر رضا شباهنگ ۱۳۷۵

۲ـ حسابداری صنعتی جلد (۱) و (۲) — عزیز علی‌ور ۱۳۸۱

۳ـ حسابداری صنعتی — فنی وحرفه‌ای

۴ـ حسابداری صنعتی (۱و۲) — سورن آبنوس ۱۳۸۷

